



UNILATERALISMO FISCAL EN EL SIGLO XXI

UNILATERISM TAX IN THE 21ST CENTURY

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

Quincena Fiscal 1-2 • Enero 2019 • Págs. 19 a 41

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. LA TRASCENDENCIA DEL UNILATERALISMO FISCAL EN LA PROTECCIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NACIONALES. III. UNILATERALISMO FISCAL EN LA ERA PRE-BEPS Y BEPS. 1. *Los acuerdos FATCA de Estados Unidos*. 2. *Los impuestos sobre los beneficios desviados: el caso de Reino Unido, Australia y Francia*. IV. UNILATERALISMO FISCAL EN LA ERA POST-BEPS: EL CASO DE ESTADOS UNIDOS Y LA REFORMA FISCAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRUMP. V. UNILATERALISMO FISCAL EN LA «ERA DE LOS SERVICIOS DIGITALES». VI. CONSIDERACIONES FINALES. VII. BIBLIOGRAFÍA.

Resumen: Las soluciones multilaterales frente a la erosión de las bases imponibles están a la orden del día en el actual contexto tributario internacional. No obstante, existen otro tipo de medidas que también pretenden luchar contra dicho fenómeno mediante la protección de «sus» bases imponibles nacionales: las soluciones fiscales unilaterales. Por ello, se van a realizar una serie de reflexiones sobre estas y, además, se hará mención a aquellas manifestaciones que han tenido lugar en tiempos recientes: primero, en la etapa pre-BEPS y

Abstract: In the current international tax context, multilateral solutions as a remedy against the erosion of tax bases are a trend. However, there are other measures that also intend to fight against this phenomenon, protecting «their» national tax bases. That is, they are the unilateral fiscal solutions, which are so important in the international fiscal context. In this way, a series of reflections will be made on these and, in addition, mention will be made of brief manifestations of them, on the one hand, in the pre-BEPS, BEPS stage (FATCA;

BEPS, como son los acuerdos FATCA o los impuestos sobre los beneficios desviados; segundo, en la etapa post-BEPS, el United States Model Income Tax de 2016 y la reforma fiscal de la Administración Trump de diciembre de 2017; y tercero, en la «era de los servicios digitales», como son las diversas medidas que articulan, de un modo u otro, un impuesto sobre los servicios digitales, tanto en la Unión Europea como a nivel internacional.

Palabras clave: Unilateralismo - Soluciones fiscales unilaterales - FATCA - Impuestos sobre los beneficios desviados - Modelo de Convenio de Estados Unidos - Reforma fiscal Trump - Impuesto sobre los servicios digitales

Diverted Profit Tax) and the other hand, in the post-BEPS stage (Brexit; United States Model Income Tax of 2016 of the United States and the tax reform of the Trump Administration of December 2017); in addition, in the «digital services era», the various measures that articulate, in one way or another, a tax on digital services, both in the European Union and internationally.

Keywords: Unilateralism - Unilateral Tax Solutions - Tax Nationalism - FATCA - Diverted Profit Tax - United States Model Income Tax - Trump Tax Reform

Fecha de recepción: 29-11-2018

Fecha de aceptación: 11-12-2018

I. INTRODUCCIÓN

En el actual contexto tributario internacional impera un cierto consenso sobre la necesidad de colaboración fiscal entre los Estados para combatir un fenómeno tan devastador (a efectos de recaudación tributaria) como es la erosión de las bases imponibles. De hecho, este consenso ya se puso de manifiesto, tanto en el plano de la OCDE con la articulación del Plan de Acción BEPS en octubre de 2013, como en el plano de la Unión Europea con la implementación de la conocida Directiva ATAD, que incorpora en su articulado parte de los parámetros BEPS. Queda por ver, eso sí, en el plano esta última Organización, si las propuestas de directivas de BICIS y BICIS obtienen el consenso necesario para lograr su implementación definitiva que, *de facto*, cegará ciertos canales de elusión del Impuesto sobre Sociedades en territorio comunitario.

Sin embargo, existen otro tipo de soluciones fiscales para luchar contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios que no conllevan necesariamente la obligación de consensuar entre un grupo de Estados las medidas a implementar a nivel interno: las medidas unilaterales, es decir, aquellas incorporadas de forma autónoma por los Estados en sus ordenamientos internos.

Dicho esto, la unilateralidad presenta dos variantes: una, entendida como «obligatoria», en la que los Estados –por ejemplo, los miembros de la Unión Europea– incorporan en sus legislaciones internas las medidas europeas; y otra, que puede calificarse como «voluntaria», en las que los Estados, sin estar obligados a ello, implementan determinadas medidas a nivel interno sin necesidad de coordinación con terceros países.

Ambas variantes, llevadas a término correctamente, pueden ser beneficiosas para combatir el objetivo común, que no es otro que erradicar la erosión de las bases imponibles societarias. Y es más, las soluciones fiscales unilaterales o el unilateralismo fiscal constituyen una pieza fundamental del sistema fiscal internacional, ya que permite que bajo su yugo se incorporen las medidas acordadas a los ordenamientos jurídico-tributarios internos.

No obstante, el unilateralismo fiscal se ha escenificado en el panorama internacional como contraposición frente al multilateralismo fiscal, lo que no es necesariamente así. Pero sí que es razonable pensar que las medidas implementadas de forma autónoma por los Estados, sin una base de consenso sólida tras de sí, pueden distorsionar la efectividad de las medidas internacionalmente acordadas.

De este modo, en este trabajo se va a realizar una aproximación al unilateralismo fiscal y, por un lado, se analizará cuál es su trascendencia actual, y por otro lado, se expondrán diversas manifestaciones que han tenido lugar a lo largo de este siglo, que han ido perfilando y otorgando diversos enfoques y significado al mismo.

II. LA TRASCENDENCIA DEL UNILATERALISMO FISCAL EN LA PROTECCIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NACIONALES

Se ha experimentado una evolución en las preocupaciones de las Administraciones tributarias: de un interés en saber cuáles son las bases imponibles nacionales que se someten a tributación, a la necesidad de conocer el total de los beneficios que radican fuera de las propias fronteras, a fin de poder identificar posibles estrategias de planificación fiscal potencialmente agresivas.

Como dice DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, «para combatir estos problemas (los efectos perjudiciales de las estrategias de planificación fiscal agresiva que erosionan las bases imponibles en los Estados) es primordial proteger la base imponible nacional de forma que se grave en cada país el beneficio que le corresponda por haber sido generado en su territorio. Es decir, que las empresas paguen sus impuestos allí donde tienen actividad real»¹.

Realmente, la unilateralidad es el único medio para incorporar en los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados las medidas acordadas contra la erosión de las bases imponibles, ya sea de modo obligatorio o voluntario. En cierta medida, el multilateralismo o las soluciones fiscales multilaterales² se materializan a través de la implementación unilateral de esas medidas, independientemente de si subyace un mandato o una iniciativa propia de esos Estados.

1. Cfr. DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M., «Unilateralismo o multilateralismo en la adopción de las medidas previstas en el proyecto BEPS. Los impuestos sobre los beneficios desviados: experiencias comparadas», en AA.VV. *El plan de Acción sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios: G-20, OCDE y UE*, Aranzadi, Navarra, 2017, p. 589.

2. Por nuestra parte puede verse un estudio en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Reflections on Multilateral Tax Solutions in a post-BEPS context», *Intertax*, vol. 45, núm. 11, 2017, pp. 78-89.

Así pues, se puede decir que la colaboración fiscal y la aplicación uniforme de las directrices acordadas entre los Estados conjuntamente se concretan mediante la incorporación de las mismas a los ordenamientos internos de los Estados a través de la unilateralidad, ya que son estos los que disponen de la capacidad (y soberanía) para modificar a nivel interno sus normativas tributarias; incluso en el caso de que fuese una directiva de la Unión Europea, ya que corresponde a los propios Estados su trasposición.

El unilateralismo con carácter fiscal es sumamente necesario y debe servir de instrumento para incorporar a nivel interno aquellas medidas que hayan sido adoptadas a través del multilateralismo, entendiendo también dentro este, tanto los resultados BEPS por haber obtenido un gran consenso en la comunidad internacional, como la directiva ATAD y una futurible directiva de BICIS y BICCIS, ya que gozan de un sentir y apoyo mayoritario dentro de una institución líder en la lucha contra la erosión de las bases imponibles como es la Unión Europea, que tan importante ha sido y es de cara a la implementación de los parámetros BEPS.

Es notorio que la comunidad internacional está sumida en un clima de cooperación y máxima colaboración fiscal entre los Estados y que la adopción de cualquier tipo de medida que pretenda combatir la erosión de las bases imponibles en los Estados debe gozar de esta dosis de cohesión; y también lo es que el papel que ostenta el unilateralismo fiscal no es necesariamente de oposición frente al multilateralismo fiscal, ya que el primero de ellos también es entendido como un instrumento necesario para incorporar a nivel interno de los Estados las medidas multilaterales.

Precisamente, el unilateralismo fiscal entendido en el sentido «obligatorio» del término –aunque necesite cierta dosis coercitiva– es sumamente beneficioso para luchar contra la erosión de las bases imponibles en los Estados. Sin embargo, existe otro unilateralismo fiscal «voluntario» que, aun persiguiendo un objetivo común (erradicar o impedir la erosión de las bases imponibles), puede producir ciertas complicaciones y controversias jurídicas que deriven en un beneficio indirecto de las empresas y grupos multinacionales que continuarán erosionando sus bases imponibles y trasladando los beneficios a territorios de nula o baja tributación.

Dicho esto, y aunque es mayoritariamente aceptado que la lucha frente a la erosión de las bases imponibles debe abordarse aunando fuerzas entre los Estados, existe otro enfoque para lograrlo: proteger las bases imponibles nacionales, es decir, luchar contra la erosión de «sus» bases imponibles, no contra «la» erosión de las bases imponibles a nivel general, siendo esta una manifestación del unilateralismo «voluntario».

Son varios los ejemplos que refuerzan la tesis esgrimida y es razonable pensar que la unilateralidad es una solución más que factible, tanto frente a «la» erosión de las bases imponibles de modo coordinado, como para proteger «las» bases imponibles a título individual de cada territorio.

Por ello, también constituyen ejemplos de unilateralismo fiscal las medidas voluntarias adoptadas por ciertos Estados, y se debe hacer hincapié en aquellas con este carácter que intentan adaptar un mandato proveniente de una organización interna-

cional o intentan luchar conjuntamente frente a la erosión de las bases imponibles, ya que, aunque se implementen esas medidas a nivel interno, han sido previamente consensuadas entre un elevado número de Estados. Por este motivo, hay que resaltar el unilateralismo «obligatorio», es decir, aquel que tiene cierto componente coercitivo pero que es absolutamente necesario para combatir y luchar contra los factores que erosionan las bases imponibles en los Estados.

La implementación unilateral de medidas contra la erosión de «sus» bases imponibles puede generar, aun persiguiendo el mismo objetivo que las medidas contra «la» erosión las bases imponibles (luchar contra los factores que la producen) ciertas distorsiones y conducir a resultados contrarios a los pretendidos, ya que de ese caos normativo pueden aprovecharse ciertas empresas y grupos multinacionales para seguir explotando las lagunas y fricciones que se originen en la interacción de varios ordenamientos jurídico-tributarios.

Ante esta posibilidad, el unilateralismo fiscal debe sustentarse, necesariamente, en la colaboración entre los Estados y tener una cierta dosis coercitiva, ya que la erosión de las bases imponibles constituye un problema de tal magnitud que solo una actuación coordinada entre los Estados en la fijación de elementos comunes y su posterior aplicación por los Estados (unilateralidad obligatoria) dará los frutos esperados³, y no se pueden detener ni dispersarse los Estados de lograr ese objetivo común por más que deseen proteger (legítimamente, eso sí) sus bases imponibles, ya que mediante este conjunto de medidas pueden perjudicar seriamente al resto de Estados.

Así las cosas, dentro de la unilateralidad de carácter «voluntario», encontramos diversos casos en los que algunos Estados han implementado de forma autónoma a nivel interno diversas medidas frente a la erosión de «sus» bases imponibles, y no a nivel general contra «la» erosión.

Es más, esta protección nacional de las bases imponibles no se ha mostrado de una única forma, sino que puede adoptar diversas modalidades: se han dado casos de países que han articulado, por un lado, un impuesto específico sobre los beneficios desviados por parte de compañías y grupos multinacionales (el caso de Reino Unido, Australia y Francia) y, por otro lado, medidas unilaterales de intercambio automático de información tributaria, como Estados Unidos a través de los acuerdos sobre la base del *Foreign Account on Tax Compliance Act* (FATCA).

Además, no se debe olvidar la nueva dirección emprendida por Estados Unidos (y reaccionaria frente a los parámetros BEPS) con la articulación del *United States Model Income Tax* publicado el 17 de febrero de 2016 y la conocida reforma fiscal de la Administración Trump, en vigor desde el 1 de enero de 2018, que vuelven a poner de manifiesto unas directrices asentadas de protección unilateral de las bases imponibles y se aleja de las medidas tributarias consensuadas entre los Estados.

3. En este sentido HINOJOSA TORRALVO ya dijo, en relación con la lucha contra el fraude fiscal internacional, que este «... plantea unas exigencias que sólo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado» (Cfr. HINOJOSA TORRALVO, J.J., «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Atelier, Barcelona, 2012, p. 475).

Como tampoco se debe obviar que el unilateralismo fiscal no ha permanecido inmóvil, es decir, ha ido evolucionando a lo largo de este siglo tras las diversas manifestaciones que se han ido sucediendo, y por tanto, no se puede considerar del mismo modo al unilateralismo fiscal que se manifestó en la era pre-BEPS, al que acontece actualmente en la denominada «era de los servicios digitales»; esta última caracterizada por una lucha por atraer ingresos tributarios derivados de la falta de tributación de los servicios digitales, a través de medidas que, aun siendo consensuadas en el seno de alguna organización internacional (como los conocidos impuestos sobre los servicios digitales), son implementadas, no obstante, de manera autónoma por diversos Estados.

III. UNILATERALISMO FISCAL EN LA ERA PRE-BEPS Y BEPS

1. LOS ACUERDOS FATCA DE ESTADOS UNIDOS

El caso paradigmático de aplicación unilateral de medidas de protección de las bases imponibles nacionales son los acuerdos FATCA de Estados Unidos, que fue de los primeros países –antes de la «era BEPS»– en implementar medidas de protección de las propias bases imponibles; en esta ocasión, a través del intercambio automático (y obligatorio) de información tributaria.

En el año 2010 el gobierno norteamericano implementó la FATCA o Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas extranjeras en respuesta a la repercusión mediática de numerosos casos de entidades financieras que se oponían a un intercambio de información tributaria amparada en el secreto tributario (por aquel entonces, la Unión de Bancos Suizos o el Bank of Liechtenstein) e impulsó un conjunto de medidas por la que de manera unilateral se obliga a todas las entidades financieras internacionales a facilitar información tributaria sobre residentes estadounidenses que tuviesen cuentas activas en dichas entidades. Es decir, como dice LAMPREAVE MÁRQUEZ, «es un conjunto de normas por las que se obliga a las entidades financieras de todo el mundo a informar sobre cuentas en el extranjero de personas y entidades sujetas por obligación personal a tributación en Estados Unidos»⁴.

De este modo, las instituciones financieras de todo el mundo que tengan clientes estadounidenses sujetos por todas sus rentas mundiales en Estados Unidos deberán, obligatoriamente, suministrar y compartir dicha información mediante un mecanismo de intercambio automático de información, ya que de lo contrario, si no se comparte dicha información, dichas instituciones extranjeras quedarán sujetas a una retención del 30% de todos los rendimientos de fuerte norteamericana que se satisfagan en cualquier entidad extranjera, con el firme propósito, como dicen TELLO y ARNOLD, de «erradicar el uso inapropiado de las cuentas *off-shore*»⁵.

4. Cfr. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Diferentes enfoques del intercambio automático de información», *Quincena fiscal*, núm. 16, 2013, p. 25.

5. Vid. TELLO, C., y ARNOLD, J.C., «Proposed FATCA regulation provide much relief though administrative and financial burdens still remain», *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, núm. 4-5, 2012, p. 215.

De este modo, la administración tributaria norteamericana dispondrá de una mayor información fiscal sobre los contribuyentes a fin de controlar el desplazamiento de beneficios y, en definitiva, poder controlar las estrategias que conlleven la erosión de las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades en territorio norteamericano.

La crítica globalizada que recibieron estos acuerdos fue imponer de manera unilateral una medida con influencia extraterritorial, y no solo eso, sino que de ignorarse conlleva la aplicación de un impuesto con carácter claramente confiscatorio, que como han puesto de manifiesto algunos autores, vulnera de forma flagrante la soberanía fiscal de los Estados⁶.

No cabe duda de que la protección nacional de las bases imponibles no puede conllevar el sacrificio de la soberanía fiscal de terceros Estados. La esfera de extraterritorialidad de los acuerdos FATCA plantea muchas dudas sobre su legitimidad y articulación jurídica, aunque bien es cierto que numerosos países han firmado los mencionados acuerdos; lo que puede constituir una especie de aceptación de dicha extraterritorialidad.

Es más, hay que señalar que, transcurrido un lustro desde su publicación, el Ministerio de Hacienda firmó el 14 de mayo de 2015 un acuerdo con los EE.UU. para la aplicación en España de los acuerdos FATCA, sumándose a una amplia lista de países que ya concertaron este tipo de acuerdos (entre otros, Canadá; México; Suiza; Japón o Irlanda).

Dicho esto, existen algunos autores, como FUSTER GÓMEZ, que dicen que «resulta difícil obviar la conclusión de que FATCA ha abierto los ojos a muchas jurisdicciones del mundo sobre los beneficios del intercambio automático de información»⁷, lo que es en parte cierto ya que actualmente el intercambio automático que se promueve es el automático y a ello contribuyó FATCA en sus inicios y la OCDE y la Unión Europea siguieron ese camino, como se ha podido comprobar posteriormente. Por lo que, en cierta medida, se puede decir que FATCA, aun siendo una medida de dudosa legitimidad, ha contribuido a avanzar en el intercambio automático de información tributaria.

2. LOS IMPUESTOS SOBRE LOS BENEFICIOS DESVIADOS: EL CASO DE REINO UNIDO, AUSTRALIA Y FRANCIA

Poco después de la publicación del Plan de Acción BEPS y antes de la puesta en escena de sus *Final Report Action by Action* de octubre de 2015, Reino Unido optó por sumarse a la lucha contra la erosión de las bases imponibles; ahora bien, no del modo en el que se promovió en el mencionado instrumento de la OCDE⁸.

6. Entre otros, AVI-YONAH, R., y HALABI, O., «US Treaty and fiscal sovereignty», *Tax Notes International*, núm. 5, 2011.

7. Cfr. FUSTER GÓMEZ, M., «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015, pp. 156.

8. Aunque se puede señalar que fue la propia OCDE la que promovió las políticas de *disclosure* en materia de instrumentos de planificación fiscal, de la que el *Diverted Profit Tax* es partícipe.

Mientras que los vientos soplaban a favor de la cohesión tributaria internacional y la lucha contra la erosión de las bases imponibles de forma conjunta entre los Estados, Reino Unido decidió luchar contra la erosión de «sus» bases imponibles; es decir, a través de la articulación de diversos instrumentos que asegurasen la protección de las bases imponibles nacionales. Aunque de forma distinta a lo realizado por Estados Unidos con los acuerdos FATCA.

Dicho esto, la reticencia de Reino Unido a la colaboración internacional no es novedosa, y lo puso de manifiesto una vez más implementando el conocido *Diverted Profit Tax* o impuesto sobre los beneficios desviados, coloquialmente denominado «Impuesto Google»⁹, en vigor desde el 1 de abril de 2015¹⁰.

Este impuesto grava la operativa de compañías extranjeras que a través de mecanismos de planificación fiscal agresiva eluden la existencia de un establecimiento permanente en el Reino Unido, a un tipo fijo del 25% sobre los beneficios generados por las empresas multinacionales; frente al 20% habitual del Impuesto sobre Sociedades¹¹.

De este modo, el gobierno británico instauró un impuesto adicional al Impuesto sobre Sociedades con un mismo hecho imponible –ya que, en esencia, grava la renta obtenida por empresas y grupos con actividad económica en Reino Unido– y con un tipo porcentual aplicable más elevado que el que se aplica en el Impuesto sobre Sociedades; a modo de aviso o elemento disuasorio para las multinacionales.

Este impuesto se aplica en dos supuestos concretos: el primero, cuando una compañía no residente en Reino Unido lleva a cabo una actividad, relacionada con el suministro de bienes o prestación de servicios por importe superior a 10 millones de libras a clientes británicos, evitando de manera artificiosa operar a través de un establecimiento permanente en el país británico; y segunda, en aquellos casos en los que una compañía residente en Reino Unido o un establecimiento permanente de una compañía no residente llegan a acuerdos o realizan pagos a entidades vinculadas con la finalidad última de conseguir un ahorro fiscal, careciendo de sustancia económica la mencionada operación.

Realmente, la implementación del mencionado Impuesto ha generado diversas controversias jurídicas que hoy día no han encontrado una solución. En efecto, el *Diverted Profit Tax* es un impuesto cuyo hecho imponible es idéntico al Impuesto sobre Sociedades y que, mediante una presunción *iuris et de iure* de evasión fiscal, grava –de nuevo– con otro tipo porcentual más elevado que el habitual de socie-

9. Denominado así porque en aquel período temporal saltaron a la palestra los escándalos tributarios de empresas como Google, Apple, Starbucks o Amazon que eran acusadas de evasión internacional de impuestos. Vid. VAN DER HURK, H., «Starbucks vs the People» *Bulletin for International Taxation*, núm. 1, 2014, pp. 27 y ss.

10. Vid. GOVERNMENT OF THE UK, HM Revenue&Customs. *Diverted Profit Tax Guidance*, London, 2015. Disponible online: http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profit_Tax.pdf. Fecha de última consulta: 01/10/2018.

11. Pueden verse estudios al respecto en RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El impuesto británico sobre los beneficios desviados (Diverted Profit Tax)», *Crónica tributaria*, núm. Extra 5, 2014, pp. 55-69; SELF, H., «The UK's new diverted profits tax: compliance with EU», *Intertax*, vol. 43, núm. 4, 2015, pp. 333-336; DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M., «Unilateralismo o multilateralismo...» *op. cit.*, pp. 590-595.

dades las rentas obtenidas por las personas jurídicas (del 20% del Impuesto sobre Sociedades) y, si la Administración tributaria británica entiende que acaece un caso de evasión de los beneficios obtenidos, se aplica un 5% adicional del *Diverted Profit Tax*; lo que puede llevar a pensar que constituye una indefensión para las empresas y grupos multinacionales, además de atribuirse la administración tributaria británica una facultad discrecional, cuanto menos, dudosa, para decidir cuándo existen supuestos de evasión fiscal.

Así las cosas, poco tiempo después y auspiciados por la línea emprendida por el gobierno británico de lucha contra la erosión de las bases imponibles mediante una protección nacional de «sus» bases imponibles, Australia y Francia lo implementaron también, aunque de manera distinta en ambos casos.

En el caso australiano y con efectos desde 1 de julio de 2017 se introduce un impuesto muy similar al británico, conocido como *Multinational anti-avoidance rule*¹² o Ley anti-elusión para las empresas multinacionales, que recrudece aún más el tipo impositivo aplicable sobre los beneficios generados por las multinacionales que se transfieran a jurisdicciones calificadas como *offshore*-teóricamente y a discreción de la administración tributaria australiana—, elevándose ese porcentaje hasta el 40%.

Configurada de forma similar a Reino Unido, dicha legislación se aplica también en dos supuestos: el primero, cuando suceda una transacción entre una empresa australiana y una compañía vinculada no residente y de lugar a un desajuste fiscal efectivo; y segundo, cuando la referida transacción presenta falta de sustancia económica o motivo económico válido.

Por último, en el caso francés, con efectos desde el 1 de enero de 2018, se ha implementado un impuesto sobre los beneficios desviados¹³ con elementos similares a los descritos más arriba, a modo de aviso a aquellas empresas y grupos multinacionales que intentan evitar el pago del Impuesto sobre Sociedades en Francia.

Al igual que lo anterior, se aplica en dos supuestos: el primero, cuando una sociedad no residente en Francia controle a una que sí tenga actividad en el país; y segundo, en adición a lo anterior, se exige que la entidad venda bienes o preste servicios de la entidad extranjera en Francia y que existan motivos económicos válidos para considerar que las actividades realizadas por la entidad controlada en Francia tengan por objetivo la elusión fiscal.

Estos tres casos dejan constancia de lo siguiente: el unilateralismo es un instrumento imprescindible que ha estado siempre presente en el Derecho tributario internacional. Ahora bien, este modo de aplicarlo, es decir, yendo frontalmente contra

12. Vid. The Treasury, *Diverted Profit Tax, Exposure Draft*, Australian Government, Canberra, 2016, disponible online: <http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2016/Diverted-profits-tax>. Fecha de última consulta: 06/10/2018. Esta norma viene a completar la *Multinational Anti-Avoidance Law* (MAAL) que entró en vigor el 1 de enero de 2016 en dicho país.

13. Vid. *Amendement N.ºII-CF421 de l'Assemblée Nationale du 7 novembre 2016*, disponible online: http://www.assemblee-nationale.fr/14/amendements/4061/CI/CIION_TOUTE/CF421.asp.pdf. Fecha de última consulta: 10/10/2018.

las directrices y acuerdos o líneas generales consensuadas en el contexto tributario internacional entre los Estados puede –y de hecho lo hace– crear serias dificultades para conseguir el objetivo común: erradicar la erosión de las bases imponibles.

IV. UNILATERALISMO FISCAL EN LA ERA POST-BEPS: EL CASO DE ESTADOS UNIDOS Y LA REFORMA FISCAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRUMP

Mientras que el panorama fiscal internacional gira actualmente en torno a los parámetros BEPS, la posición del Departamento del Tesoro de Estados Unidos gira en otro sentido ya que, por un lado, el 17 de febrero de 2016 se publicó el *United States Model Income Tax* y, por otro lado, la Administración Trump aprobó su ansiada reforma fiscal en diciembre de 2017, con efectos desde el 1 de enero de 2018.

Si existe algún tema que no forme parte de la agenda del presidente norteamericano este es la cooperación internacional (no exclusivamente en materia fiscal), como así lo manifestó no hace demasiado tiempo no certificando una serie de acuerdos o tratados de carácter multilateral, como son: el *Transatlantic Trade and Investment Partnership* (TTIP); el *Trans-Pacific Partnership* (TPP); o el *Comprehensive Economic Trade Agreement* (CETA).

Más allá de la polémica social y económica que generaron estas decisiones tomadas desde la Casa Blanca y su nueva administración, en el terreno fiscal el giro de los Estados Unidos hacia políticas fiscales unilaterales es clarividente, o, si se prefiere, al nacionalismo fiscal.

Las medidas llevadas a cabo por el gobierno norteamericano dejan constancia fehaciente de que la cooperación internacional va a ser una asignatura pendiente de su gobierno, en el que las cuestiones nacionales y políticas fiscales proteccionistas implantadas por la nueva Administración Trump van a ser la tónica dominante¹⁴.

En un panorama fiscal internacional que se rige por los parámetros BEPS, estos encuentran la horma de su zapato en el nuevo *United States Model Income Tax* (Modelo de Convenio norteamericano), en el que como bien dice ZORNOZA PÉREZ, «de cuyo contenido resulta con claridad que las preocupaciones relacionadas con BEPS no figuran en los primeros lugares de la agenda del Departamento del Tesoro»¹⁵ y, consecuentemente, no guardan relación o no pretenden guardarla en la lucha contra la erosión de las bases imponibles; al menos, a nivel internacional, ya que es clarividente que han preferido tomar el camino de proteger «sus» las bases imponibles unilateralmente.

Los cambios sustantivos no difieren en esencia de los que existen en el Modelo de Convenio de 2006 (actualmente vigor hasta la ratificación definitiva, si se produce,

14. Un ejemplo de lo que venimos comentando fue la (primera) declaración del Secretario del Tesoro de Estados Unidos, Steve Mnuchin, que anunció el 26 de abril de 2016 la intención del Presidente Trump de llevar a cabo la mayor reforma fiscal de Estados Unidos, con cambios tan radicales como una bajada del tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades del 35% al 15%, entre otras medidas. Reforma que finalmente se llevó a cabo.

15. Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J., «Acción 15. El instrumento multilateral...» *op. cit.*, p. 471

del nuevo Modelo), aunque entran en conflicto con los elementos recogidos en las conclusiones del Plan de Acción BEPS, entre los que se pueden destacar¹⁶:

- a) Cambios en los parámetros para la deducción de los impuestos pagados entre las partes cuando el beneficiario efectivo del pago se acoja a un régimen tributario especial y su contribución fiscal sea escasa o nula en la otra jurisdicción;
- b) Reducción de los beneficios fiscales aplicables a los impuestos estadounidenses sobre dividendos, intereses o *royalties* que paguen compañías estadounidenses si éstas expatrian o invierten en terceros países;
- c) Incorporación de un método adicional para prevenir el *treaty shopping* consistente en una limitación de beneficios; y
- d) Introducción de un nuevo artículo 28, un artículo con carácter revisor, en el sentido de que las partes firmantes del convenio que observen un cambio fundamental en la estructura del sistema impositivo que pone en peligro la equidad del propio acuerdo podrán consultarlo entre sí y revisarlo.

A tenor de lo dicho, es razonable afirmar que Estados Unidos ha abandonado, al igual que Reino Unido, la lucha conjunta frente a la erosión de las bases imponibles, provocando en consecuencia un leve retroceso o fisura en el clima de colaboración fiscal internacional imperante en el contexto internacional y que tan importante resulta de cara a luchar contra la erosión de las bases imponibles.

Dicho lo anterior, hay que reseñar que la posición de Estados Unidos frente al propio Plan de Acción BEPS de la OCDE no ha sido nunca de máxima fidelidad, por lo que tampoco hay que sorprenderse en exceso por las directrices actuales de la nueva Administración.

En palabras de JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLIÈRE-FALLOIS, «la posición de la Administración estadounidense ha sido algo contradictoria en la medida en que aparentemente ha querido evitar que la lucha contra la doble no imposición pudiera afectar al gravamen de rentas generadas por las multinacionales estadounidenses y que se pudieran entender como rentas estadounidenses... Sin perjuicio de ello, algunos de los elementos del sistema tributario estadounidense que han facilitado la planificación fiscal agresiva por parte de las multinacionales estadounidenses no han sido objeto de modificación por la oposición del sector empresarial»¹⁷, que corrobora lo que se viene comentando: que la erosión de las bases imponibles no figura en la agenda del gobierno americano y, más aun, gran parte de las acciones que se tomaron para combatirla fueron medidas reaccionarias frente a estrategias llevadas a cabo por parte de diversas multinacionales estadounidenses, como son los conocidos casos de Google, Amazon y Starbucks, entre otros.

16. Pueden verse estudios en VEGA BORREGO, F.A., «The Special Tax Regimes Clauses in the 2016 U.S. Model Income Tax Convention», *Intertax*, núm. 45, núm. 4, pp. 296 y ss; JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLIÈRE-FALLOIS, D.J., «La posición de Estados Unidos en relación con el Plan de Acción BEPS», en AA.VV. *El Plan de Acción contra la Erosión... op. cit.*, pp. 567 y ss

17. Cfr. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLIÈRE-FALLOIS, D.J., «La posición de Estados Unidos en relación con el Plan de Acción BEPS», en AA.VV. *El Plan de Acción contra la Erosión... op. cit.*, p. 569.

En otro orden de cosas, la Administración Trump cumplió una de sus grandes promesas electorales implementando su ansiada reforma fiscal de la imposición directa, en vigor a partir del 1 de enero de 2018¹⁸; hecho que ha generado un intenso debate tanto en la comunidad científica como en los medios de comunicación y en la propia sociedad.

No es ningún secreto que las políticas del nuevo gobierno de los Estados Unidos –también en el terreno fiscal– han dado un giro hacia el nacionalismo y el proteccionismo; medidas muy alejadas de los paradigmas actuales del Derecho tributario internacional como es la cooperación fiscal entre los Estados y, en definitiva, lejos del multilateralismo fiscal imperante en el actual contexto fiscal internacional. Aunque este asunto ya lo hemos experimentado en relación con el *United States Model Income Tax*, francamente alejado de las conclusiones BEPS de octubre de 2015. También la reforma fiscal de la Administración Trump y su texto escrito de más de 1000 páginas han supuesto una verdadera revolución fiscal, que como es lógico, no afecta exclusivamente Estados Unidos, ni en términos económicos ni fiscales.

Dicha reforma pone énfasis en una serie de aspectos, tales como: la política fiscal; el desarrollo de infraestructuras; la reforma del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; un impulso a la inversión privada mediante incentivos fiscales; y un tratamiento fiscal menos favorable de la deuda para así luchar contra el apalancamiento financiero¹⁹.

Dicho esto, la mayor reforma tiene lugar en el Impuesto sobre Sociedades y, consecuentemente, en la financiación de las (medianas y grandes) empresas. Así, las características principales de la nueva ley de reforma del sistema fiscal son las siguientes²⁰:

- a) En el Impuesto sobre Sociedades se recoge una rebaja significativa del tipo porcentual aplicable de un 35% (anteriormente vigente) a un 21%.
- b) Introducción de diversas exenciones a las actividades de las empresas que pueden conducir a una tributación final de un promedio del 16%.
- c) Se elimina la posibilidad de la deducción de intereses financieros, pero sí considerar como gasto deducible a las inversiones no realizadas durante el año natural.
- d) No tributación de los bienes exportados, a modo de estímulo a la exportación y eliminación de la posibilidad de considerar la importación como gasto deducible del Impuesto.
- e) Un modelo de repatriación de beneficios obtenidos fuera de los Estados Unidos de hasta 1,2 billones de dólares a cambio de abonar el 10% de los mismos; lo que supone una amnistía fiscal.

18. Puede verse el documento *online* en: <http://docs.house.gov/billsthisweek/20171218/CRPT-115HRPT-466.pdf>. Fecha de última consulta: 02/10/2018.

19. *Vid.* para más detalles BERGANZA, J.C., y L"HOTELLERIE-FALLOIS, P., «El impacto de las políticas económicas de Donald Trump», *Cuadernos de formación económica*, núm. 256, 2017, pp. 97-107.

20. *Vid.* para más detalles CALVO VÉRGEZ, J., «Desmontando la reforma fiscal de la Administración Trump», *Quincena fiscal*, núm. 14, 2017, pp. 119-132.

- f) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se recoge una simplificación de los tramos, de siete a tres, pasando el más elevado del 39% al 33%.
- g) Se eliminan gran parte de las deducciones aplicables al mismo, salvo las que conciernen a las exenciones por hipoteca y donaciones caritativas.
- h) Dicha disminución o recorte de los beneficios fiscales aplicables a las personas físicas desaparecerán paulatinamente hasta el 2022.
- i) Se eliminan el Impuesto sobre las Sucesiones y el Impuesto federal mínimo aplicable a las ganancias del capital.

Como se puede comprobar, las líneas principales que definen a la reforma fiscal de la «era Trump» giran en torno al proteccionismo fiscal y a establecer un marco fiscal ciertamente muy favorable para las empresas norteamericanas (principalmente, grandes empresas); no sólo las de nueva creación o las instaladas en el territorio, sino también para aquellas que declaran sus beneficios en territorios de baja o nula tributación que serán las más beneficiadas por la facilidad de repatriación de los beneficios. Así concebida, esta última medida constituye una «pseudo-amnistía» fiscal.

Todo ello se ve acentuado por la persistencia en el consumo de productos de procedencia norteamericana, como se ha podido comprobar a través de la introducción de nuevos incentivos a la exportación, pero, como contrapartida, desincentivos a la importación.

En el plano del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se produce una simplificación de los tramos, lo que no significa *per se* una menor presión fiscal para las rentas medias y bajas; es más, puede darse el caso de que, al cambiar de tramo, la presión fiscal sobre determinadas rentas medias y bajas aumente y por consiguiente su tributación fiscal sea mayor. Todo ello acentuado por la eliminación de la gran parte de las deducciones aplicables en dicho Impuesto, que disminuían notablemente la base imponible, por lo que no parece que las rentas medias y bajas en el ámbito de este Impuesto vayan a experimentar cambios de gran envergadura; además, la eliminación de los beneficios fiscales de las mismas (principalmente, deducciones de la base imponible) se irán eliminando paulatinamente entre 2020 y 2022.

Un asunto parece claro y debe ser considerado por su posible importancia: Estados Unidos puede convertirse, a corto plazo, en un «pseudo paraíso fiscal» para las grandes empresas, tomando el relevo de aquellos territorios con sistemas fiscales favorables para las mismas, y así convertir el país norteamericano en un territorio francamente deseable para aquellos grandes grupos y empresas transnacionales que deseen optimizar el pago de sus impuestos y lograr una menor contribución a las haciendas públicas.

En este sentido y ante la falta de necesidad de atraer inversión extranjera a Estados Unidos (ya que las medidas de Donald Trump han sido acogidas con cierto entusiasmo por los mercados bursátiles, por lo que la inversión no se ha ralentizado), estas medidas van orientadas exclusivamente a convertir el país norteamericano en un territorio más competitivo en términos fiscales para que las empresas multinacionales

trasladen sus beneficios, a sabiendas de que su presión fiscal será mucho menor que la resultante de aplicar la legislación anteriormente en vigor.

Dicho lo anterior, no cabe duda de que la política fiscal de la nueva Administración norteamericana ha dado un giro al unilateralismo fiscal en su máxima expresión; con la inclusión de políticas no sólo proteccionistas, sino propias del nacionalismo fiscal.

En este caso la lucha contra la erosión de las bases imponibles se ha decidido combatir mediante la atracción de los beneficios no tributados en suelo norteamericano, con el grave peligro de incurrir en situaciones de competencia fiscal perjudicial, ya que la formulación del «nuevo» sistema fiscal norteamericano y sus elementos pueden conducir a ello. La lucha contra la erosión de las bases imponibles no se realiza mediante la protección de «sus» bases imponibles –como es el caso, por ejemplo, de Reino Unido con la implementación del *Diverted Profit Tax*, o los propios Estados Unidos a través de FATCA– sino a través de la captación de los beneficios producidos por empresas norteamericanas que terminan tributando en otros territorios, generalmente calificados como paraísos fiscales–. De ahí que se pueda considerar a Estados Unidos, tras su nueva reforma fiscal, como un «pseudo» paraíso fiscal, aunque todo dependerá de su puesta en funcionamiento e implementación y, por supuesto, de la respuesta de las grandes multinacionales a tal ofrecimiento²¹.

V. UNILATERALISMO FISCAL EN LA «ERA DE LOS SERVICIOS DIGITALES»

El unilateralismo fiscal en la conocida era post-BEPS se ha focalizado en la implementación por parte de algunos Estados de medidas que no siguen las líneas de actuación consensuadas a nivel internacional o, en otros términos, que se alejan, en mayor o menor medida, de los parámetros BEPS.

Se ha podido comprobar que la lucha contra la erosión de las bases imponibles se puede abordar de dos formas: la primera, de forma conjunta, es decir, implementando medidas entre los Estados frente a «la» erosión de las bases imponibles; y la segunda, de forma unilateral, implementando a nivel interno medidas contra la erosión de «sus» bases imponibles.

Este tipo de experiencias se han exacerbado por la irrupción en el panorama fiscal internacional de la firme lucha (por parte de la Unión Europea y de la OCDE) para someter a tributación los denominados «servicios digitales» que prestan empresas multinacionales como Amazon, Facebook, Netflix, Spotify, entre otras.

Tarea que, en esencia, es reconducible a evitar la erosión de las bases imponibles, pero ha adquirido un nuevo enfoque con dos notas distintivas: la primera, que en este caso el unilateralismo fiscal sí que comparte las directrices esbozadas por las organizaciones internacionales, pero determinados Estados han decidido implementarlas de forma autónoma debido a la dificultad para llegar a acuerdos consensuados en el seno de tales Organizaciones; y la segunda, que este unilateralismo fiscal se no ha cir-

21. De hecho, Apple, pocos días después de la entrada en vigor de la reforma fiscal, anunció que pagaría más de 38.000 millones de dólares en impuestos por los beneficios obtenidos en el extranjero.

cunscrito a la fiscalidad directa, en lugar de las medidas unilaterales que se han venido describiendo que, de forma general, estaban afectas al Impuesto sobre Sociedades.

Como bien es sabido, el 21 de septiembre de 2017 la Comisión Europea publicó la Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital»²², en el que de forma urgente insta a encontrar soluciones eficaces y alternativas para someter a tributación los beneficios generados en el marco de la economía digital por parte de las empresas y grupos multinacionales. Es decir, la Comisión pone de manifiesto que, a nivel europeo, es necesario encontrar un marco de actuaciones justo y eficaz frente a la erosión de las bases imponibles o, si se prefiere, a una falta de tributación «justa» de los servicios digitales.

Del mismo modo, también viene manifestando la necesidad de encontrar algún método alternativo para someter a tributación los beneficios obtenidos por multinacionales más allá del Impuesto sobre Sociedades; aunque bien es cierto que también sostiene que el camino a seguir es una reforma fundamental del marco internacional del Impuesto, que «garantizaría la coherencia de las normas fiscales a escala mundial y la estabilidad y seguridad jurídica para las empresas».

Es decir, habida cuenta de que la situación de desvío de los beneficios (o, mejor dicho, la ausencia de su declaración a efectos del Impuesto sobre Sociedades) es notoriamente conocida, ahora es prioritario encontrar un método alternativo entre el mayor número de Estados²³ para intentar someter a tributación de algún modo dichas rentas o beneficios.

Es así como la Comisión Europea focalizó sobre cuatro «nuevos» modelos de negocio:

- *Modelo de minoristas en línea*: por el que las plataformas en línea venden bienes o conectan a compradores y vendedores a cambio de una comisión por transacción o venta, y como ejemplo: Amazon, Zalando o Alibaba.
- *Modelo de medios sociales*: por el que los propietarios de las redes basan sus ingresos en la publicidad mediante el envío de mensajes comerciales específicos a los consumidores, y como ejemplo: Facebook, Xing o QZone.
- *Modelo de suscripción*: por el que las plataformas cargan cuotas de suscripción por el acceso ininterrumpido a los servicios digitales, y como ejemplo Spotify, Netflix o iQiyi.

22. *Vid.* COMISIÓN EUROPEA, Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», de 21 de septiembre de 2017, COM (2017) 547 final. Además, dichas conclusiones se enmarcan dentro de un objetivo más amplio como es la «Estrategia para el Mercado Único digital de la Unión Europea».

23. Como reconoce la Comisión, «sigue siendo cierto que el enfoque ideal sería encontrar soluciones multilaterales internacionales a la fiscalidad de la economía digital, dado el carácter mundial de este asunto» (*Cfr.* COMISIÓN EUROPEA, Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo «Un sistema impositivo justo y eficaz...» *op. cit.*, p. 8). En relación con este tipo de soluciones, por nuestra parte *vid.* SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 418, 2018, pp. 5-36.

- *Modelo de plataforma colaborativa*: por el que las plataformas digitales conectan la capacidad excedentaria y la demanda, utilizando mecanismos de reputación para apoyar el consumo y permitir a las personas compartir el «acceso» a los activos en lugar de poseerlos, cobrando las plataformas una comisión fija o variable sobre cada transacción, y como ejemplo: Airbnb, Bla-bla-car o Didi Chuxing.

A su vez, los principios sobre los que se sustentaba la búsqueda urgente de estas soluciones son los siguientes:

- *Equidad*: es decir, que los beneficios empresariales se graven donde se genere el valor.
- *Competitividad*: de tal forma que se genere un entorno fiscal adecuado para el desarrollo de las empresas de nueva creación y el florecimiento de las empresas en el mercado único.
- *Integridad del Mercado Único*: que converja hacia soluciones comunes que evite medidas unilaterales que lo desestabilicen.
- *Sostenibilidad*: de tal forma que se asegure que no vayan desapareciendo paulatinamente las bases impositivas de los Estados.

Así las cosas, estas cuestiones se resolvieron (parcialmente, habida cuenta que todavía no es un instrumento de *hard law*) con la publicación de la propuesta de directiva del Consejo *relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*²⁴.

Esta propuesta de directiva pretende establecer un nuevo impuesto que grave, a un tipo del 3%, los ingresos generados a través de la prestación de determinados servicios digitales²⁵, es decir, es una medida orientada específicamente a gravar los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales en los que los usuarios son los actores principales, puesto que los ingresos impositivos se tienen en consideración cuanto mayor sea la participación de los usuarios en la creación del valor.

Sin ánimo de ser exhaustivos, se consideran ingresos impositivos los que sean prestados por una entidad, entendida como cualquier persona jurídica o instrumento jurídico que lleve a cabo actividades empresariales bien mediante una sociedad, bien mediante una estructura transparente a efectos fiscales²⁶, en cada uno de los siguientes servicios:

- a) La inclusión en una interfaz digital –entendida esta como cualquier tipo de programa informático, incluidos los sitios web o parte de los mismos y las aplicaciones, incluidas las aplicaciones móviles, accesibles a los usuarios–²⁷ de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz.

24. Vid. CONSEJO, Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM (2018) 148 final.

25. Vid. Artículo 1. A los ingresos brutos totales se les podrá deducir el IVA y otros gravámenes similares.

26. Según la definición dada en el artículo 2, apartado 1.

27. Vid. artículo 2, apartado 3.

- b) La puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que pueda facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios²⁸.
- c) La transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales²⁹.

De este modo, la propuesta de Directiva recoge tres hechos imponibles diferenciados, y cada uno de ellos con diferentes servicios digitales excluidos, entendiéndose como obtenidos desde el momento en el que sean exigibles, independientemente de que los importes hayan sido pagados o no³⁰.

En cuanto a los sujetos pasivos, se considerarán a las entidades que cumplan, necesariamente, las dos condiciones siguientes:

- a) El importe total de los ingresos mundiales que haya comunicado en relación con ejercicio financiero considerado supere los 750.000.000 de euros.
- b) El importe total de los ingresos imponibles que haya obtenido dentro de la Unión durante el ejercicio financiero considerado supere los 50.000.000 de euros.

Dicho esto, aunque pudiera parecer resuelto (en la Unión Europea) el problema de la erosión de las bases imponibles a través de la falta de tributación de los servicios digitales (a expensas de su implementación definitiva), nada más lejos de la realidad: determinados Estados, tanto pertenecientes a la Unión como no, han implementado de forma autónoma diversas variantes de este nuevo impuesto sobre los servicios digitales, conocidos comúnmente como *web tax*, y son los casos de, entre otros, fuera de la Unión Europea³¹:

- India: en el 2016 introdujo la *equalization levy*, es decir, una tasa de igualación sobre los servicios de publicidad *online* proporcionados por una empresa no residente a un contribuyente indio que lo usa para su propia actividad comercial, siendo el gravamen del 6%³².

28. Si bien, este hecho imponible no incluye lo siguiente: (a) la puesta a disposición de una interfaz digital cuando la única o principal finalidad de la entidad que la lleve a cabo sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago; (b) la prestación por un centro de negociación o un internalizador sistemático de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE; (c) la prestación por un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado de cualquiera de los servicios contemplados en el anexo I, sección A, puntos 1) a 9), de la Directiva 2014/65/UE, o de un servicio consistente en facilitar la concesión de préstamos.

29. Si bien, este hecho imponible no incluirá la transmisión de datos por un centro de negociación, un internalizador sistemático o un proveedor de un servicio de financiación participativa regulado.

30. *Vid.* artículo 4, apartado 5.

31. Pueden verse una síntesis de las experiencias en OCDE, «Informe provisional sobre la tributación de la economía digital», *OCDE Publishing*, París, 2018.

32. *Vid.* al respecto SINGH, M.K., «Taxation of Digital Economy: An Indian Perspective», *Intertax*, núm. 7, 2017, pp. 467 y ss.

- Israel: en ese mismo año introdujo el *Innovation box regime*, en base la cual serán gravables las rentas de las sociedades extranjeras que proporcionen bienes o servicios mediante internet a sujetos residentes en Israel, también en ausencia de la presencia física.
- Arabia Saudí: introdujo el establecimiento permanente virtual, a efectos de incluir operaciones de bienes y servicios realizados en el mercado pero sin presencia física.

Y dentro de la Unión Europea:

- Italia: con la conocida *web tax*, introducida en la Ley de Presupuestos de 2018, que ha establecido un gravamen del 3% sobre el valor de algunas transacciones digitales B2B, que entrará en vigor en 2019³³.
- Hungría: mediante la implementación de un impuesto específico sobre los servicios publicitarios aplicable tanto a residentes como no residentes, que grava la cesión de tiempos o espacios publicitarios.
- Francia: mediante la conocida Tasa *YouTube*, que grava a un tipo del 2% los ingresos obtenidos que deriven del acceso online a contenidos publicitarios o audiovisuales.
- España: tras el acuerdo alcanzado para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2019³⁴, se contempla también un impuesto sobre determinados servicios digitales, a un tipo del 3%.

Dicho esto, parece obvio que el gravamen de los servicios digitales es una prioridad; como también lo es que las reacciones unilaterales que se han manifestado derivan, en su mayoría, de una falta de consenso en el seno de la OCDE y de resultados en lo que concierne a la tributación de la economía digital.

Por ello, en su justa medida, se puede decir que la proliferación de diversas medidas que gravan la prestación de servicios digitales es una consecuencia de la falta de resultados de la acción 1.^a del Plan de Acción BEPS³⁵.

33. No obstante, anteriormente, mediante el artículo 1. *bis* del D.L. número 50 de 24 de abril de 2017 se ha articulado un procedimiento de cooperación y colaboración reforzada a espera de una solución internacional, y el legislador italiano ha articulado un procedimiento a fin de identificar la existencia, y eventualmente su regularización, de establecimientos permanentes en territorio italiano. Pueden verse estudios al respecto en: ANTONINI, M., y TOSCHETTI, E., «Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi», *Corriere Tributario*, núm. 41, 2017, pp. 3177 y ss; MOLINARO, G., «Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company», *Corriere Tributario*, núm. 29, 2017, pp. 2203 y ss; TOMASSINI, A., «L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale», *Corriere Tributario*, núm. 3, 2018, pp. 169 y ss; PADOVANI, E., «Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari», *Corriere Tributario*, núm. 4, 2018, pp. 257 y ss.

34. A la fecha de finalización de este trabajo se encuentra sometido a trámite de información pública (23/10/18) el Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

35. Como es sabido, la acción 1.^a del Plan de Acción BEPS no encontró solución real alguna, ya que, por un lado, el *Final Report Action 1*, en síntesis, establecía la complejidad del asunto para justificar la ausencia de soluciones; y por otro, el informe provisional sobre economía digital de abril de 2018 se limita, en general, a enumerar diversas medidas que se han implementado por los países, pero sin aportar tampoco soluciones al respecto.

Ahora bien, en el ámbito europeo, el unilateralismo fiscal se ha manifestado a través de la implementación, casi de forma homónima entre los Estados, de diversas iniciativas que son prácticamente iguales a la propuesta de directiva que articula el impuesto sobre los servicios digitales. Lo que da lugar, en la actualidad, a tantos impuestos sobre los servicios digitales como implementen los miembros de la Unión, que sitúa a este enfoque del unilateralismo fiscal como un medio para incorporar, de manera urgente, medidas que tiene su base y estudio en la Unión Europea, pero que se han adaptado a las legislaciones internas en función de sus intereses a fin de obtener, en el menor período de tiempo, resultados recaudatorios aceptables.

Por lo que se puede decir que el unilateralismo fiscal ha entrado en una nueva dimensión tras la lucha pública para someter a tributación los servicios digitales. En otros términos, la tributación de los servicios digitales ha otorgado un nuevo enfoque al unilateralismo fiscal, distinto del que se venía experimentando en la era post-BEPS.

VI. CONSIDERACIONES FINALES

En la era post-BEPS el multilateralismo con carácter fiscal goza de su máxima expansión a nivel internacional, sin embargo, existen determinados territorios con gran peso específico en la política fiscal internacional que han tomado otra dirección. Aunque no va a obstaculizar en gran medida la implementación definitiva de los parámetros desarrollados en el Plan de Acción BEPS ni va a influir sobremanera en los organismos internacionales líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional (OCDE y Unión Europea) de tal forma que alteren su hoja de ruta.

Dicho esto, hay que clarificar que el hecho de no seguir las líneas desarrolladas por la OCDE con el Plan de Acción BEPS no significa contribuir en modo alguno a que se produzca la erosión de las bases imponibles, ya que esta lucha puede concebirse de muchas y posibles formas.

El unilateralismo es, sin duda, una de ellas y, además, comúnmente utilizada. Como dice DEL FEDERICO, «El unilateralismo, como práctica extendida, no ha permanecido detrás del escenario»³⁶. En otros términos: el unilateralismo siempre ha permanecido en la superficie y se ha hecho visible. Es más, es muy deseable, bien sea como medio para incorporar unos elementos previamente consensuados a nivel internacional (medio para incorporar resultados multilaterales) o bien sea como un instrumento para salvaguardar la esfera de soberanía fiscal de los Estados.

Realmente, el unilateralismo tiene una importancia extraordinaria ya que, en definitiva, a través de este se incorporan a los ordenamientos internos las medidas provenientes de organismos e instituciones supranacionales, y dichas medidas implementadas a nivel interno son las que aseguran la aplicación efectiva de los elementos previamente consensuados. De lo contrario, es difícil pensar de qué otra forma podría tener valor vinculante las medidas emanadas desde el seno de organizaciones interna-

36. Cfr. DEL FEDERICO, L., «Meccanismi di implementazione del progetto BEPS negli Ordinamenti nazionali e multilateralismo», *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 2, 2017, p. 372.

cionales si no fuese porque los Estados las incorporan a sus ordenamientos internos; lo que necesariamente requiere del unilateralismo fiscal.

Dicho esto, el unilateralismo fiscal debe ser entendido como un instrumento al servicio de la lucha contra la erosión de las bases imponibles, es decir, debe ser utilizado de forma coherente y acorde al objetivo que se pretende alcanzar; un asunto no menor. En palabras de SANZ GADEA, «... Las medidas unilaterales reman en sentido contrario y, desde luego, en su conjunto, arrojan un impacto negativo para el correcto desenvolvimiento de las relaciones fiscales internacionales... de aquí los esfuerzos de la OCDE por construir un consenso»³⁷.

La implementación de medidas absolutamente contrarias a los paradigmas actuales a nivel global perjudican la lucha contra un fenómeno que, en definitiva, es común para todos los Estados: la erosión de las bases imponibles. Es preferible erradicar «la» erosión de las bases imponibles en lugar de protegerlas a nivel nacional (es decir, proteger «sus» bases imponibles), ya que en el primer caso nos lleva a encontrarnos con diversos instrumentos y medidas sobre las que no es del todo claro que contribuyan a luchar contra la erosión de las bases imponibles.

Estos son los casos de: Estados Unidos y los acuerdos FATCA; o del Reino Unido, Australia y Francia, a través de la implementación de los conocidos *Diverted Profit Tax* o impuestos similares a este.

También en territorio norteamericano, la ya implementada reforma fiscal de la Administración Trump configura un sistema fiscal a suerte de refugio de todas aquellas empresas multinacionales norteamericanas que estos últimos años han estado transfiriendo sus beneficios a territorios calificados como paraísos fiscales, y que, previsiblemente, algunas de ellas retornarán a territorio estadounidense so pretexto de una legislación fiscal francamente más favorable que la regulación anterior.

En definitiva, el unilateralismo fiscal así entendido no parece la vía más correcta para luchar contra un fenómeno que, además, afecta sin excepción a toda la comunidad internacional.

Por tanto, carece de sentido: primero, emprender una aventura en solitario mediante la creación de nuevos tributos –que, además, como se ha visto, regulan hechos imponibles similares al del Impuesto sobre Sociedades– para perseguir un objetivo que sería más fácilmente alcanzable mediante una lucha consensuada entre todos los Estados (al menos, el entorno OCDE y Unión Europea); y segundo, cambiar radicalmente la configuración de un sistema fiscal para copiar aquellos sistemas propios de los territorios calificados como paraísos fiscales, ya que precisamente las directrices internacionales giran en torno a su identificación y eliminación, e imitar dichos sistemas como es el caso de la reforma fiscal de la Administración Trump –que puede convertir a Estados Unidos en un «pseudo» paraíso fiscal para las multinacionales– no es el mejor camino posible a seguir, ya que tales medidas pueden agudizar la propia

37. Cfr. SANZ GADEA, E., «El impuesto sobre sociedades en España y su engarce con el sistema de tributación internacional sobre los beneficios en el contexto de la globalización», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 425-426, 2018, pp. 99-100.

planificación fiscal agresiva, contrarrestando el espíritu básico alcanzado en la OCDE y del panorama tributario internacional en general.

Del mismo modo, en el ámbito de la imposición indirecta y el gravamen de los servicios digitales³⁸ (que se reduce a la lucha contra la erosión de las bases imponibles) el unilateralismo fiscal ha evolucionado: de articular medidas (en la etapa BEPS y post-BEPS) frente a los parámetros consensuados en el seno de la OCDE, a articular medidas que van en sintonía con lo desarrollado en el seno de las organizaciones internacionales, pero de forma autónoma sin que un instrumento jurídico las obligue a trasponerla a sus ordenamientos, como son los casos de las conocidas *web tax* en los países de la Unión Europea.

Todo ello trae como resultado múltiples impuestos sobre los servicios digitales, aunque, en este caso, no se están articulando medidas que choquen frontalmente con las líneas de actuación acordadas en la comunidad internacional, sino que se pueden considerar, prácticamente, un desarrollo propio o unilateral de las mismas que no distorsiona en exceso la aplicación de directrices contra la erosión de las bases imponibles; como sí lo hacen las medidas unilaterales que no han seguido o no siguen los parámetros acordados en el seno del Plan de Acción BEPS de la OCDE.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- ANTONINI, M., y TOSCHETTI, E., «Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi», *Corriere Tributario*, núm. 41, 2017
- AVI-YONAH, R., y HALABI, O., «US Treaty and fiscal sovereignty», *Tax Notes International*, núm. 5, 2011.
- BERGANZA, J.C., y L'HOTELLERIE-FALLOIS, P., «El impacto de las políticas económicas de Donald Trump», *Cuadernos de formación económica*, núm. 256, 2017
- CALVO VÉRGEZ, J., «Desmontando la reforma fiscal de la Administración Trump», *Quincena fiscal*, núm. 14, 2017
- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo «Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital», de 21 de septiembre de 2017, COM (2017) 547 final
- CONSEJO, Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. COM (2018) 148 final.
- DE VICENTE-TUTOR RODRÍGUEZ, M., «Unilateralismo o multilateralismo en la adopción de las medidas previstas en el proyecto BEPS. Los impuestos sobre los beneficios desviados: experiencias comparadas», en AA.VV. *El plan de Acción sobre erosión de la base imponible y traslado de los beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi, Navarra, 2017

38. Aunque resulta muy discutible que, al menos, el Impuesto sobre los Servicios Digitales recogido en la propuesta de directiva 148/2018, pueda considerarse como un impuesto indirecto, habida cuenta de sus elementos configuradores y la finalidad del mismo.

- DEL FEDERICO, L., «Meccanismi di implementazione del progetto BEPS negli Ordinamenti nazionali e multilateralismo», *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 2, 2017
- FUSTER GÓMEZ, M., «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 167, 2015
- GOVERNMENT OF THE UK, HM Revenue&Customs. Diverted Profit Tax Guidance, London, 2015
- HINOJOSA TORRALVO, J.J., «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Atelier, Barcelona, 2012
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLIÈRE-FALLOIS, D.J., «La posición de Estados Unidos en relación con el Plan de Acción BEPS», en AA.VV. *El Plan de Acción sobre Erosion de Bases Imponibles y traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y UE*, Aranzadi, Navarra, 2017
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Diferentes enfoques del intercambio automático de información», *Quincena fiscal*, núm. 16, 2013
- MOLINARO, G., «Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company», *Corriere Tributario*, núm. 29, 2017
- OCDE, «Informe provisional sobre la tributación de la economía digital», *OCDE Publishing*, París, 2018.
- PADOVANI, E., «Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari», *Corriere Tributario*, núm. 4, 2018, pp. 257 y ss.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «El impuesto británico sobre los beneficios desviados (Diverted Profit Tax)», *Crónica tributaria*, núm. Extra 5, 2014
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Reflections on Multilateral Tax Solutions in a post-BEPS context», *Intertax*, vol. 45, núm. 11, 2017
- «El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 418, 2018
- SANZ GADEA, E., «El impuesto sobre sociedades en España y su engarce con el sistema de tributación internacional sobre los beneficios en el contexto de la globalización», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 425-426, 2018
- SELF, H., «The UK's new diverted profits tax: compliance with EU», *Intertax*, vol. 43, núm. 4, 2015
- SINGH, M.K., «Taxation of Digital Economy: An Indian Perspective», *Intertax*, núm. 7, 2017, pp. 467 y ss.
- TELLO, C., y ARNOLD, J.C., «Proposed FATCA regulation provide much relief though administrative and financial burdens still remain», *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, núm. 4-5, 2012, p. 215.
- TOMASSINI, A., «L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale», *Corriere Tributario*, núm. 3, 2018
- VAN DER HURK, H., «Starbucks vs the People» *Bulletin for International Taxation*, núm. 1, 2014

VEGA BORREGO, F.A., «The Special Tax Regimes Clauses in the 2016 U.S. Model Income Tax Convention», *Intertax*, núm. 45, núm. 4

ZORNOZA PÉREZ, J., «Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS», en RAMOS PRIETO (J., (Dir.) *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, 2016