

**CUESTIONES ACTUALES
DE PLANIFICACIÓN FISCAL
INTERNACIONAL**

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ANGEL COLLADO YURRITA

MARÍA TERESA DE GISPERT PASTOR

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ
DIRECTOR DE PUBLICACIONES

CUESTIONES ACTUALES DE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Directores

Ignacio Cruz Padial

Juan José Hinojosa Torralvo

Coordinador

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

Belén Bahía Almansa

Juan Calvo Vérguez

Elisa García Luque

**María Jesús García-Torres
Fernández**

José Ángel Gómez Requena

María Amparo Grau Ruiz

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Gonzalo Gutierrez de Pablo

Antonia Jabalera Rodríguez

Rubén López Picó

Luis Alfonso Martínez Giner

Saturnina Moreno González

Luis Miguel Muleiro Parada

Begoña Pérez Bernabeu

Antonio José Ramos Herrera

Soraya Rodríguez Losada

Luis María Romero Flor

**Guillermo Sánchez-Archidona
Hidalgo**

Alejandro Zapatero Gasco

Colección: Atelier Fiscal

Director:

Miguel Ángel COLLADO YURRITA

(Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM)

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducere, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2019 Los autores

© 2019 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-17466-61-9

Depósito legal: B-16803-2019

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona

www.addenda.es

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	11
PRÓLOGO. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL AGRESIVA	13
<i>José María Martín Delgado</i>	

PRIMER BLOQUE LA PLANIFICACIÓN FISCAL EN UN CONTEXTO GLOBALIZADO

FISCALIDAD, FINANCIACIÓN Y SOSTENIBILIDAD: EL PAPEL DE LA ONU	17
<i>María Amparo Grau Ruiz</i>	
LA ARMONIZACIÓN JURISPRUDENCIAL NEGATIVA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA DOCTRINA DEL TJUE SOBRE EL GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS DE LAS SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS (SEC/CFC)	33
<i>Juan José Hinojosa Torralvo</i>	
PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y REVISIÓN DE LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS BEPS Y SU IMPLEMENTACIÓN	53
<i>Antonia Jabalera Rodríguez</i>	
TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL EN LA DIRECTIVA UE 2016/1164	73
<i>Ignacio Cruz Padial</i>	
TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS	93
<i>Miguel Gutiérrez Bengoechea</i>	

LA ARMONIZACIÓN COMO INSTRUMENTO DE LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL	109
<i>Begoña Pérez Bernabeu</i>	
FISCALIDAD ESPAÑOLA DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO	127
<i>Luis María Romero Flor</i>	
LAS OBLIGACIONES DOCUMENTALES EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS PREVISTAS EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESPAÑOLA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA LUZ DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS DE LA OCDE	137
<i>Antonio José Ramos Herrera</i> <i>Juan Calvo Vérguez</i>	
ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS PARAÍDOS FISCALES	153
<i>Gonzalo Gutierrez de Pablo</i>	
LA FINALIDAD DEL SISTEMA FINANCIERO Y TRIBUTARIO DESDE UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL (A PROPÓSITO DE LA CRISIS MIGRATORIA)	169
<i>Elisa García Luque</i>	

**SEGUNDO BLOQUE
PLANIFICACIÓN FISCAL
EN LA ECONOMÍA DIGITAL**

EL IMPUESTO SOBRE LOS SERVICIOS DIGITALES EN LA UNIÓN EUROPEA: UN NUEVO (Y FALLIDO) INTENTO FRENTE A LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA	191
<i>Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo</i>	
LA CRISIS DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL CONTEXTO DE LA ECONOMÍA DIGITAL: POSIBLES VÍAS DE SOLUCIÓN ENCAMINADAS A REFORZAR EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DE LA FUENTE	207
<i>Soraya Rodríguez Losada</i>	
LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y LOS REGÍMENES DE «PATENT BOX»	221
<i>Luis Miguel Muleiro Parada</i>	
EL TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES A EFECTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ESCENARIO POST-BEPS	239
<i>José Ángel Gómez Requena</i>	

LOS DESAFÍOS TRIBUTARIOS DE LA DENOMINADA ECONOMÍA COLABORATIVA DE PLATAFORMAS EN ASPECTOS RELACIONADOS CON LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: EL NUEVO CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	255
<i>Belén Babía Almansa</i>	

**TERCER BLOQUE
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
Y RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS**

La posición jurídica del contribuyente ante las medidas de transparencia e intercambio de información de la Directiva 2011/16/UE: retos y propuestas.	279
<i>Saturnina Moreno González</i>	

LA COMUNICACIÓN E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE ESTRUCTURAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL POTENCIALMENTE AGRESIVAS EN EL MARCO DE LA UNIÓN EUROPEA	321
<i>Juan Calvo Vérguez</i>	

LA PLANIFICACIÓN FISCAL POTENCIALMENTE AGRESIVA: UN PASO MÁS EN LA TRANSPARENCIA PARA LOS INTERMEDIARIOS FISCALES Y CONTRIBUYENTES	339
<i>Luis Alfonso Martínez Giner</i>	

ARBITRAJE FISCAL INTERNACIONAL	359
<i>Rubén López Picó</i>	

EL CASO C682/15, BERLIOZ INVESTMENT FUND, UN NUEVO PASO EN EL RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS DE LOS OBLIGADOS EN EL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA	375
<i>Alejandro Zapatero Gasco</i>	

LA RESPUESTA DE LA UE AL MÍNIMO ESTANDAR DE LOS MECANISMOS DE RESOLUCION DE CONFLICTOS EN LA APLICACIÓN DE LOS CDI: LA DIRECTIVA (UE) 2017/1852, DE 10 DE OCTUBRE DE 2017.	393
<i>María Jesús García-Torres Fernández</i>	

PRESENTACIÓN

En el ámbito de la fiscalidad internacional, el tema recurrente por excelencia en los últimos años es la planificación fiscal.

Con esta temática se celebró en Málaga una jornada que versó sobre “Algunas cuestiones actuales de la planificación fiscal internacional”, en la que se abordaron diversas perspectivas que afectan a algunos mecanismos de planificación fiscal que se utilizan en la esfera internacional.

De las ponencias y comunicaciones de esa Jornada surge el libro que el lector tiene en sus manos y que se ha estructurado en tres bloques temáticos.

En el primer bloque se incluyen los trabajos que abordan la planificación fiscal internacional en un contexto global, partiendo de los más generalistas a los más concretos que inciden en la fiscalidad internacional desde diversas perspectivas, donde resaltan las acciones BEPS, la Directiva ATAD y la armonización fiscal.

El segundo bloque se dedica a la incidencia que la economía digital está teniendo en la esfera internacional y sus implicaciones en la esfera tributaria y, como consecuencia de ello, en los mecanismos de planificación fiscal que se derivan del mundo digital. Se hace referencia a la imposición sobre los servicios digitales, a la delimitación del concepto de establecimiento permanente y a los intangibles.

En el tercer bloque se aborda el intercambio de información y la resolución de conflictos como mecanismos que inciden en la planificación fiscal internacional como medio para solventar muchas de las controversias que se suscitan en la esfera tributaria internacional. Se hace hincapié en las directivas sobre transparencia e intercambio de información y de resolución de conflictos, así como la inclusión del arbitraje fiscal en los convenios para evitar la doble imposición.

Solo nos queda desear a quien tenga en sus manos este libro que su lectura le sea de utilidad y que contribuya a estimular la búsqueda de soluciones tributarias en el ámbito de los mecanismos de planificación fiscal internacional.

Málaga, día de San José, 2019
Los directores

PRÓLOGO. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL AGRESIVA

Si hay un tema recurrente en los últimos años en materia de fiscalidad internacional, esos son los que guardan relación con la planificación fiscal que podemos considerar ajustada y la agresiva.

La globalización, que ha supuesto una creciente movilidad de personas, capitales y mercancías, junto a las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, están teniendo una influencia decisiva sobre los modelos de negocio y sobre la propia reestructuración de las grandes compañías que operan a escala mundial. Estas se vienen organizando de manera centralizada en torno a estrategias globales que superan los territorios de los Estados y que se ordenan en consideración a su exclusivo beneficio, en cuya cuantificación el elemento fiscal suele ser determinante.

En este orden de consideraciones, la partición del trinomio producción-distribución-cambio permite a las multinacionales decidir el lugar donde localizar sus beneficios en razón a la fiscalidad más favorable; para ello se utiliza un amplio abanico de medidas de planificación agresiva que van desde la creación de estructuras societarias instrumentales hasta precios de transferencia o transacciones artificiales que tiene ese único fin.

El asunto ha trascendido a la opinión pública por lo alarmante de la situación creada, que deteriora no solo la justicia y la equidad sino también y de manera importante, el volumen de la recaudación tributaria. Los escándalos financieros que guardan relación con la evasión fiscal internacional, como los conocidos *Luxleaks* en Luxemburgo o los *Tax Rulings* en Irlanda, de empresas como Google, Apple, Amazon o Starbucks han causado un fuerte impacto que no ha dejado indiferente a los gobiernos, a las empresas ni, por supuesto, a los ciudadanos.

Ante esta situación, la lucha contra la planificación fiscal agresiva constituye uno de los asuntos prioritarios en la agenda internacional, único ámbito en que esta práctica puede ser combatida.

En los últimos años venimos asistiendo a la implementación, por parte de los organismos líderes en la materia (la OCDE y la Unión Europea) de determinadas acciones o planes cuya finalidad es impedir o erradicar la elusión fiscal internacional, popularmente conocida también en tiempos recientes como «erosión de las bases imponibles».

En concreto, la Comisión Europea ya publicó en 2012 un plan para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, en el que se hacía un conjunto de recomendaciones a los Estados miembros para que incluyeran en su derecho interno y en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional un conjunto de medidas para salir al paso de la planificación fiscal agresiva que manipulaba las normas fiscales nacionales en su provecho. Entre ellas estaba la introducción de una norma anti-abuso que permitiera combatir los artilugios montados con la única finalidad de eludir el pago de los impuestos.

En septiembre de 2013 vio la luz el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios (*BEPS*, por sus siglas en inglés) de la OCDE, estructurado en 15 acciones con distintos focos de conflicto a solucionar (*v.gr.*, economía digital; establecimiento permanente; abuso de convenio, etcétera) y que tuvo sus resultados finales en octubre de 2015 a través de serie de informes que ofrecieron soluciones con distinto alcance y eficacia. De ellos se excluyeron la acción 1ª (economía digital) que no halló soluciones concretas por los numerosos intereses en juego y la acción 15ª (convenio multilateral) que necesitaba más tiempo para su concreción dada su complejidad.

Esta nueva situación ha dado lugar a lo que es conocido como la «era post-BEPS» que genera no pocas incertidumbres e incógnitas a corto, medio y largo plazo.

En este contexto y en consonancia con los trabajos ya realizados por la OCDE en la materia, ha visto la luz la conocida Directiva Anti-elusión (*ATAD*, por sus siglas en inglés) en enero de 2016, que ha sido modificada en materia de asimetrías híbridas y, también, producto del Plan de Acción para la creación de un Impuesto sobre Sociedades más justo y eficaz de la Comisión Europea de junio de 2015 se ha reactivado la iniciativa de BICCIS, en estado actual de Propuestas de Directivas BICIS (base imponible común) y BICCIS (base imponible consolidada).

Del mismo modo, los avances en materia de asistencia mutua e intercambio automático de información tributaria están a la orden del día. Se trata de un esfuerzo común por conseguir un mayor control sobre aquellas estrategias de planificación fiscal agresiva de determinados contribuyentes en la operativa de sus negocios a nivel internacional, y que han abierto un debate en la comunidad científica sobre lo que se conoce como «cumplimiento tributario cooperativo».

En este contexto la ONU, precisamente, en contraposición al papel que desempeñó su predecesora, la Sociedad de Naciones, no ha tenido un papel demasiado relevante, si bien parece que se respira un aire de cambio en la Organización que puede llevar a una mayor participación e involucración.

En definitiva, lo que conocemos como sistema de fiscalidad internacional o contexto fiscal internacional se torna lleno de incógnitas, más si cabe en lo relativo a las multinacionales y sus estrategias de ingeniería fiscal, que sólo una decidida voluntad común en torno a la equidad fiscal entre personas y territorios podrá resolver. Pero a la vista de los acontecimientos internacionales habrá que esperar todavía largo tiempo.

Jose María Martín Delgado
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario