



## ROADMAP TO BEPS Y LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO

GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA (\*)

### 1. ¡BIENVENIDO, MR.BEPS!

En el siglo XXI la interconexión, la interdependencia y el entrecruzamiento local, regional, estatal y global desafían a las formas y modelos de organización política tradicionales en el contexto de una economía ampliamente globalizada, en la que rige el derecho a la libre circulación de capitales y el derecho a la libertad de establecimiento y que se caracteriza por la realización de todo tipo de actividades económicas en cualquier lugar del mundo. Sin lugar a dudas este escenario resulta ser propicio para el crecimiento económico pero no es menos patente que posibilita, a su vez, la apertura de canales que son aprovechados por ciertos agentes económicos, fundamentalmente grandes grupos corporativos con una elevada actividad transnacional, para la reducción de la carga tributaria que soportan mediante el traslado artificioso de sus beneficios a entornos de baja tributación.

En este contexto, en 2013 se produce un hecho inédito como es el auténtico impulso político de la mano del G-20, basado en un consenso cada vez más amplio, para que la fiscalidad internacional vuelva a retomar los principios que la legitiman. El G20, constituido por diecinueve de las economías más fuertes del mundo en términos de PIB, siendo la UE su sponsor número veinte, se encarga de ello y además ha encontrado en

la OCDE su pareja de baile perfecta para dar forma técnica a sus propósitos.

Pero, ¿por qué los gobiernos no han reaccionado hasta ahora? Particularmente estoy absolutamente convencida de que la crisis global está siendo uno de los factores más determinantes a la hora de cuestionar, revisar y rediseñar el papel de los gobiernos, a través de sus sistemas nacionales, en el orden fiscal internacional, así como de cuestionar la posición privilegiada que ciertos operadores económicos, en particular, las empresas multinacionales, ocupan en él. Es fundamentalmente la crisis la que está promoviendo los esfuerzos conjuntos para la renovación de los cimientos de la arquitectura de la fiscalidad internacional, a fin de adecuar sus principios y finalidades a una economía global justa y equitativa para todos los operadores económicos. Así, la acuciante necesidad de ingresos públicos para hacer frente a las políticas públicas en el contexto económico actual está siendo el motor principal de planes como el BEPS o de la aceleración de la implementación de intercambios automáticos de información tributaria de carácter multilateral a nivel global, que posibiliten el control del logro de una efectiva justicia tributaria.

Estos movimientos a gran escala internacional están siendo capitaneados por la OCDE, a fin de adecuar las reglas del juego de la fiscalidad internacional, obsoletas, desacompañadas y facilitadoras de la deslocalización artificiosa de beneficios, a la realidad de dicha economía

(\*) Jefa del Servicio de Política Fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia

y sociedad global y que, en paralelo, con objetivos similares y de manera coercitiva en muchos casos, se están produciendo también en el ámbito de la UE, con el impulso de la Comisión Europea.

Las deficiencias de dichas reglas de juego fueron identificadas por la OCDE por primera vez en el año 2012 como BEPS, en sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*, un acrónimo que pretende recoger prácticas de planificación fiscal ciertamente agresivas con las que compañías de un determinado perfil internacional han tratado en los últimos años de minorar de manera artificial las bases imponibles correspondientes a los impuestos de los países en los que tienen presencia, mediante el traslado de beneficios a territorios o jurisdicciones de baja o nula tributación en los que además realizan poca o ninguna actividad.

El refrendo político a este trabajo se produjo en septiembre de 2013 por los líderes del G20, reunidos en la Cumbre de San Petersburgo, con la aprobación del primer Plan de Acción BEPS -*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*- que había sido presentado por la OCDE en julio de ese mismo año, como un primer documento de diagnóstico con el que se pretendía determinar los principales problemas en el ámbito BEPS enumerando 15 líneas de actuación, agrupadas en 4 grandes bloques. El calendario propuesto resultaba ser realmente ambicioso, poco más de dos años, y, para sorpresa de todos, se cumplió con la presentación por la OCDE en octubre de 2015 de los informes finales de cada una de las 15 acciones analizadas que fueron respaldados por el G20 un mes después.<sup>1</sup>

Una de las conclusiones del informe inicial BEPS fue que las prácticas elusivas objeto de estudio no son consecuencia de normas fiscales aisladas que no garanticen la asignación de la tributación al país dónde se realiza la actividad, sino que son el resultado de una falta de coordinación palpable entre las distintas legislaciones internas

y las normas internacionales, fundamentalmente los convenios para evitar la doble imposición, sin olvidar las carencias en el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los distintos países, auspiciadas en muchas ocasiones por los propios gobiernos.

En respuesta a lo anterior, los informes finales incluyen recomendaciones para el desarrollo de cambios significativos en puntos clave de la estructura fiscal internacional, como son la revisión de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, del Modelo de CDI de la OCDE, así como de algunas disposiciones de derecho doméstico de especial incidencia en las operaciones transnacionales. Una vez publicados los informes definitivos en octubre de 2015, la responsabilidad de decidir sobre la aplicación e implementación de las medidas propuestas por la OCDE pasó a ser de las distintas jurisdicciones fiscales.

A día de hoy, muchas de ellas han iniciado procesos de adaptación de sus legislaciones internas a estas medidas, basándose en el respeto a los acuerdos adoptados en el seno de la OCDE, que carecen de fuerza vinculante por el momento debido a que el acuerdo multilateral previsto en la Acción 15 no se encuentra aún perfeccionado. Como veremos más adelante, en el ámbito de la Unión Europea la situación resulta diferente en parte, en la medida en que algunos de los cambios significativos que derivan de las acciones BEPS se han incorporado a directivas comunitarias por lo que los Estados miembros obligatoriamente están introduciendo dichos cambios en sus legislaciones domésticas.

Incluso podemos afirmarnos sin miedo a equivocarnos que nos encontramos en la era post-BEPS, ya que en 2016 han dado comienzo los procesos de *peer review* (revisión entre regímenes homólogos) para asegurar que las acciones identificadas se están implementando por cada una de las distintas jurisdicciones de manera efectiva de acuerdo al estándar acordado. Así, en julio de 2016 se inició el *peer review* en relación a los *tax rulings* (acuerdos de tributación previos bilaterales entre la administración y el contribuyente), en

<sup>1</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>

el marco de la Acción 5 “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, para continuar en febrero de 2017 con la Acción 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”, y en particular, con el informe país por país o *Country by Country report*.

Como no puede ser de otra manera, los sistemas fiscales vascos no son ajenos a la problemática descrita, a sus consecuencias y a la necesidad de reacción ante la misma. Cada vez con más frecuencia los legisladores forales, en las exposiciones de motivos de la normativa reguladora de la fiscalidad empresarial en el País Vasco, fundamentan su propuestas regulatorias en el Plan BEPS bien en los propios acuerdos adoptados en la OCDE, bien en foros de ámbito europeo, o en instrumentos normativos supranacionales jurídicamente vinculantes como son las directivas comunitarias. Es más desde 2011 las instituciones vascas han pasado de ser meros receptores de los resultados de algunos de los procesos de toma de decisión a nivel internacional, al menos en el ámbito técnico, en los que participaba exclusivamente el gobierno central del Estado a participar activamente en ellos. El Concierto Económico reconoce desde su recuperación en 1981 dicha participación y tras muchos años de negociaciones y dilaciones se han articulado los cauces necesarios para que ésta se lleve a cabo. Ha sido un gran logro y está teniendo sus frutos. Sin embargo, a juicio de las personas que nos dedicamos a la defensa y actualización del Concierto Económico así como a su aplicación práctica, estos cauces siguen siendo insuficientes y en cierta medida difusos en cuanto a los protocolos de actuación en algunos ámbitos, siendo de especial relevancia el de la OCDE, lo que exige, sobre todo en un momento como el actual, el perfeccionamiento del sistema.

En las siguientes líneas, tras hacer un breve repaso a los fundamentos y evolución de la participación de las instituciones de País Vasco en los foros fiscales internacionales a modo de introducción, analizaré aquellos aspectos de la hoja de ruta del Plan BEPS presentada por

la Presidencia holandesa del Consejo en enero de 2016 que, o bien instrumentándose a través de Directivas, o bien como consecuencia de acuerdos alcanzados en el Grupo Código de Conducta de fiscalidad de las empresas del ECOFIN, están teniendo una clara incidencia en algunas de las modificaciones que los legisladores forales están introduciendo en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades en el País Vasco durante 2016 y 2017.

## 2. LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES DEL PAÍS VASCO EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES

A fecha de hoy, junio de 2017, la participación de representantes de las Instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN es el único cauce formalizado de participación en foros internacionales en los que se traten materias relacionadas con las competencias fiscales de los Territorios Históricos. Resulta obvio que dicha participación constituye la consecuencia natural de la conjunción de dos realidades jurídicas. Por una parte, las competencias que el bloque de constitucionalidad -Constitución Española, Estatuto de Autonomía del País Vasco y Concierto Económico- reconoce en materia fiscal a la CAPV y sus Territorios Históricos. Por otra, la incorporación del Reino de España al ordenamiento jurídico comunitario en 1986.

Como comentario preliminar, recordaré que a pesar de que, en virtud del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de la Constitución de 1978, el Estado español es el único interlocutor válido ante la Unión Europea, con independencia de la distribución competencial interna entre los distintos niveles institucionales existentes, no es menos cierto que desde su integración en el Mercado Común en 1986, el derecho comunitario tiene una clara incidencia en las materias competencia de las Comunidades Autónomas o, en lo que a nuestro interés se refiere, de los Territorios Históricos de la CAPV. Por ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos en el proceso de armonización fiscal comunitario

europeo, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal en el ámbito de la CAPV, fundamentalmente en fiscalidad directa.

Es bien conocido que los Tratados, pilares sobre los que se asienta la construcción europea, no atribuyen a las Instituciones comunitarias potestades normativas directas en materia fiscal, no existiendo un auténtico ordenamiento jurídico fiscal, entendido como un conjunto orgánico de impuestos europeos superpuesto al de los Estados miembros y fruto del ejercicio de una competencia plena de las Instituciones comunes en materia fiscal. No sólo esto sino que los sistemas fiscales de la UE difieren sustancialmente entre sí, tanto en su estructura como en la carga impositiva que de ellos se deriva.<sup>2</sup>

Los sistemas tributarios, como fuente de recursos e instrumento de política económica, constituyen el último reducto de poder soberano en manos de los Estados miembros, que han ido perdiendo paulatinamente, en el proceso de construcción del mercado único europeo, otras señas de identidad económica, tales como la política arancelaria, la monetaria e incluso la presupuestaria, que se ve sometida a un intenso seguimiento y control del cumplimiento de los criterios de convergencia y estabilidad y a fuertes restricciones y sanciones en caso de su incumplimiento.

A pesar de ello, el hecho cierto es que los Estados miembros en dicho proceso cedieron parte de su soberanía fiscal a las Instituciones comunitarias que surgieron como consecuencia de los Tratados constitutivos. Las competencias fiscales así asumidas se limitan al ámbito de la armonización fiscal en determinados impuestos o en aspectos concretos de los mismos, teniendo en cuenta que la armonización fiscal no constituye en sí misma una finalidad de la Unión Europea, sino un instrumento para evitar

que la disparidad entre los sistemas tributarios sea de tal naturaleza y magnitud que provoque distorsiones permanentes en el mercado interior europeo.

En el caso del Estado español y en lo que a las competencias fiscales se refiere, la autolimitación derivada del principio de armonización fiscal europeo afecta no sólo al poder tributario normativo central sino también a los poderes tributarios de los territorios forales, con independencia del reconocimiento de potestades tributarias autónomas en el plano normativo derivadas de los sistemas de Concierto Económico o de Convenio, teniendo éstos que subordinarse al marco jurídico comunitario.

En su ordenamiento jurídico encontramos los Tratados Internacionales en el Capítulo III del Título III de la Constitución de 1978 mientras que, a su vez, el artículo 1.5 del Código Civil establece que las normas jurídicas contenidas en los Tratados Internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, forman parte del ordenamiento interno.

Por su parte, el vigente Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, introdujo una precisión al principio de sometimiento de los sistemas tributarios forales a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera, ya contenido en el Concierto desde 1981. Esta precisión es la inclusión de un segundo párrafo en el artículo 2.Uno.Quinto, inexistente en el Concierto de 1981, en referencia expresa a la materia tributaria, estableciendo que los sistemas tributarios de los Territorios Históricos *“deberán atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea”*. Principio general y punto de engarce entre los sistemas tributarios de los Territorios Históricos y el Derecho Comunitario europeo que ha sido objeto de análisis en varias ocasiones por los tribunales.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Véase el documento de la Comisión Europea: Taxation trends in the European Union, 2016. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2016/econ\\_analysis\\_report\\_2016.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2016/econ_analysis_report_2016.pdf).

<sup>3</sup> Por todas, STS de 12.09.1996. *“...el fuero tributario del Territorio Histórico...fundado en razones históricas tiene que declinar y subordinarse a las normas reguladoras*

Por su parte, la única disposición relevante en el Tratado constitutivo europeo de carácter específicamente fiscal era el artículo 93, que se encontraba en el Capítulo 2 del Título VI de la Tercera parte, justo a continuación de las normas sobre competencia, alejado formal y conceptualmente de los principios comunitarios de los primeros artículos. En la actualidad, su contenido se reproduce en el artículo 113 del TFUE, con idéntica ubicación, ocupándose exclusivamente de la armonización de la fiscalidad indirecta y afectando a los impuestos sobre el volumen de negocios (IVA), los impuestos sobre consumos específicos (gravámenes sobre hidrocarburos, labores del tabaco, alcohol y bebidas derivadas) y otros impuestos indirectos, referencia esta última que comprende el gravamen sobre la concentración de capitales.

Así, el artículo 113 del TFUE establece:

*“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”*

---

de las Comunidades Europeas, constituidas por Estados miembros con una larga historia, que han limitado, no ya su fuero, sino su soberanía histórica, de manera que a la hora de enjuiciar las disposiciones adoptadas por las Instituciones de los Territorios Históricos ...hay que contemplar no solo nuestras leyes, sino también el ordenamiento jurídico comunitario, con todo su acervo de reglamentos, directrices, sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, decisiones de la Comisión etc... porque ya no cabe interpretar el Concierto Económico exclusivamente desde la perspectiva española, sino que es necesario contemplarlo desde la unidad de mercado comunitario, y así, se desprende también del artículo 3º (actual 2º) apartado Quinto del Concierto Económico que obliga a que el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos se someta a los Tratados y Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.”

Por el contrario, todavía no existe en el TFUE una disposición equivalente al artículo 113 (ex art. 93) para la imposición directa. Cuando las Instituciones europeas han intervenido, de forma más o menos explícita, sobre las legislaciones fiscales nacionales reguladoras de la fiscalidad sobre la renta, y lo han hecho en escasas pero notorias ocasiones y únicamente en relación a aspectos puntuales, han utilizado la habilitación competencial del artículo 115 (ex art. 94)<sup>4</sup>, un precepto que no se ocupa de la fiscalidad, sino que trata de la aproximación de las disposiciones normativas de los Estados miembros que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Tanto el artículo 113 como el 115 del TFUE requieren la unanimidad de los Estados miembros pero, mientras que el concepto de armonización fiscal juega en el marco de la imposición indirecta y está previsto expresamente en el TFUE, la convergencia o aproximación de legislaciones ha sido la base jurídica, mucho más débil que la de la armonización, utilizada por la Comisión y el Consejo para lograr los escasos y lentos avances en la armonización de los impuestos directos con los que se cuenta en la actualidad y que como constataremos están acelerando su ritmo.

Como resultado, la labor de armonización fiscal, plasmada en Directivas comunitarias cuya transposición al ordenamiento interno ha de llevarse a cabo por los Estados miembros, ha sido particularmente intensa en el caso del IVA, de los impuestos sobre consumos específicos, en argot comunitario accisas, y de los impuestos que gravan la concentración de capitales.

Por el contrario, la acción comunitaria amparada en el artículo 115 TFUE, base jurídica para las Directivas sobre imposición directa,

---

<sup>4</sup> El artículo 115 TFUE: “Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.”

ha encontrado muchas dificultades para desarrollarse, entre otras razones, porque afecta directamente a la cada vez más mermada soberanía en manos de los Estados miembros y porque las diferencias normativas derivadas de la coexistencia de regímenes fiscales distintos entre los Estados no constituyen *per se* una violación de los principios comunitarios sobre los que se asienta la construcción europea.

Es por ello que la armonización de la imposición directa ha sido mínima tradicionalmente y en su proceso se han puesto de manifiesto las intensas tensiones que se producen entre la acción armonizadora de las instituciones europeas y la competencia fiscal soberana de los Estados. De esta forma, se han regulado mediante Directivas comunitarias aspectos puntuales de la imposición directa, como por ejemplo, las relaciones entre sociedades matrices y filiales localizadas en distintos Estados o las operaciones de reestructuración empresarial, fusiones, absorciones y escisiones a nivel comunitario, mereciendo especial mención los recientes avances que se están llevando a cabo en la actualidad bajo el paraguas BEPS.

Es notable la indudable incidencia que la aprobación del Plan BEPS en el seno de la OCDE ha tenido en la aceleración de este proceso de aproximación de legislaciones entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad directa. Así, tras la presentación por parte de la OCDE del paquete definitivo de acciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios para la reforma del sistema fiscal internacional, a fin de combatir la elusión fiscal, y el inmediato apoyo público por parte de los ministros de finanzas del G-20, la Comisión Europea, haciendo suyo el espíritu BEPS, propuso un marco para una nueva Estrategia exterior de la Unión para una imposición efectiva, COM (2016/0024)<sup>5</sup>, que está dando numerosos frutos como tendremos ocasión de analizar.

En suma, frente a un grado de armonización fiscal aceptable de la imposición indirecta,

en los impuestos directos el margen de acción positiva para la aproximación de legislaciones de las Instituciones europeas ha sido muy limitado hasta épocas recientes, por lo que éstas han optado por impulsar una armonización o una coordinación de aspectos concretos y ello a medida que lo exija el avance hacia el buen funcionamiento del mercado interior, objetivo fundamental del Tratado.

En general, la doctrina en materia de fiscalidad comunitaria<sup>6</sup> utiliza los términos armonización o integración positiva y armonización o integración negativa para referirse a los dos procesos desarrollados por las Instituciones de la Unión para el logro de los objetivos del mercado único. Por mi parte, voy a utilizar, asimismo, esta terminología ya que refleja claramente, los límites que afectan a la soberanía fiscal de los Estados miembros, así como a la de los Territorios Históricos del País Vasco, derivados, bien de la producción legislativa de la Unión, armonización positiva, bien de la interpretación de la legislación supranacional realizada por las Instituciones comunitarias, fundamentalmente el Tribunal de Justicia Europeo y la Comisión Europea, que se traduce en obligaciones de no hacer, o armonización negativa.

Si observamos los avances que se han producido en las últimas décadas, parece bastante evidente que la exigencia de unanimidad requerida por el Tratado para establecer medidas legislativas comunes en materia impositiva, a través de Directivas, supone un freno *de iure* al potencial que se podría atribuir a las Instituciones europeas en materia de armonización positiva. Tampoco otros instrumentos jurídicos no vinculantes, conocidos como *soft law*, como las Comunicaciones, Directrices o Recomendaciones han dado suficientes frutos por el momento en el logro del establecimiento de una política fiscal coordinada por parte de los Estados miembros. Por su parte, la armonización o integración negativa llevada a cabo por el Tribunal de Justicia Europeo ha

<sup>5</sup> <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20160024.do>

<sup>6</sup> LANG M. et al, "Horizontal Tax Coordination", IBFD, Amsterdam, 2012.

conseguido exitosamente eliminar una serie de obstáculos fiscales para el buen funcionamiento del mercado único, primordialmente en relación con aquellas medidas fiscales de los Estados miembros que implicaban discriminaciones en casos de relaciones transfronterizas.

Todo lo anterior se refuerza mediante otras vías de armonización negativa, en una acepción amplia del término, como son la coordinación de las acciones de política fiscal de los Estados miembros y la integración de las políticas fiscales. A esta categoría pertenece precisamente el Código de Conducta institucionalizado como *working group* en el seno del ECOFIN, en cuyos trabajos y en su incidencia en la fiscalidad vasca nos centraremos en estas líneas al analizar el régimen fiscal internacionalmente conocido como *Patent Box*.

En el contexto descrito en los párrafos precedentes, resulta sorprendente que la participación de las Instituciones del País Vasco en los foros comunitarios donde se preparan y debaten asuntos fiscales, que tienen incidencia sobre las facultades reconocidas por el Concierto Económico a los Territorios Históricos, fuese uno de los asuntos más polémicos, con mayores connotaciones políticas y de mayor proyección mediática de los relacionados con el régimen de Concierto.

Debemos recordar que, en el año 2001, fue éste uno de los motivos principales de desencuentro entre el Estado y el País Vasco a la hora de llegar a un acuerdo sobre el Concierto de 2002; garantizar la presencia de Euskadi en los foros internacionales fue, aparentemente, un escollo insalvable en la negociación, que originó una prórroga unilateral del Concierto<sup>7</sup> y la aprobación tardía en mayo del 2002 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto vigente en la actualidad<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se proroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo

<sup>8</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Finalmente fue en abril de 2011 cuando dicha participación se hizo efectiva.

Así, en el acuerdo de apoyo a los Presupuestos Generales del Estado para 2011 alcanzado por el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista en el Congreso, se contempló expresamente la puesta en marcha de esta cuestión. Como consecuencia de dicho acuerdo político, la Comisión Mixta de Concierto aprobó, en reunión celebrada en noviembre de 2010, un Acuerdo por el que el gobierno español se comprometía a que representantes del País Vasco participaran directamente, integrando la delegación del Estado español, en los siguientes grupos de trabajo del ECOFIN: D4- Cuestiones tributarias, D5- Código de Conducta y D-8 Lucha contra el fraude, en los cuales el representante del Estado será el que manifieste la posición española, sin perjuicio de la participación vasca en la formación de la misma<sup>9</sup>.

Desde entonces, la asistencia a dichos grupos de trabajo se cubre permanentemente o bien por personal funcionario de las Haciendas Forales, o bien por personal del Gobierno Vasco, siendo en la mayoría de los casos, personal adscrito a su Delegación en Bruselas.

<sup>9</sup> El Acuerdo adoptado dice así:

"En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2001, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico, información sobre cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

Así mismo el Gobierno se compromete a establecer, con carácter inmediato, los cauces para que la Comunidad Autónoma del País Vasco participe directamente integrando la delegación del Estado, en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conozcan asuntos vinculados al ámbito material propio del Concierto Económico en razón de la singularidad del régimen fiscal de los Territorios Históricos vascos conforme al Concierto Económico amparado por la disposición adicional primera de la Constitución Española y el Estatuto de Autonomía de Gernika.

En tal sentido se convocará a un representante de las Instituciones del País Vasco a las reuniones de los grupos de trabajo D-4 - Cuestiones Tributarias-, D-5 - Código de Conducta- y D-8 -Lucha contra el Fraude-. La posición del Estado será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición."

A estos efectos, la Diputación Foral de Bizkaia fue nombrada por acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi para representar al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D5- Código de Conducta. Por su parte, personal del Gobierno Vasco representa al País Vasco en las reuniones del grupo de trabajo D4-Fiscalidad. En el seno de ambos grupos de trabajo es dónde se está acordando cómo y cuándo implementar las acciones del Plan BEPS estableciéndose para ello instrumentos de *soft-law* o de *hard-law* en función de lo que el ordenamiento jurídico comunitario permita o exija, con manifiesta incidencia de los mismos en la actividad normativa de los Territorios Históricos del País Vasco de estos últimos años.<sup>10</sup>

A pesar de la valoración positiva de la participación vasca en estos grupos de trabajo europeos, tras más de 5 años de asistencia, todavía apreciamos ciertas sombras en la participación de las Instituciones vascas en aquellos foros en los que se tratan cuestiones que afectan directamente a las competencias fiscales de los Territorios históricos derivadas del Concierto Económico.

En concreto, me refiero a la definición y concreción de la difusa articulación de la participación vasca en grupos de trabajo de la OCDE, tales como el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas, en el que se han gestado gran parte de los trabajos BEPS. A mi juicio, dicha definición a través de un acuerdo bilateral resulta ser imprescindible en un momento como el actual e incluso el propio Estado español lo pone de manifiesto, por ejemplo, al haber convocado en alguna ocasión a representantes de las Instituciones Vascas a algunas de las reuniones del mismo, como la que se celebró en marzo de 2014 en París en relación a los regímenes del *Patent Box* en la que se analizaron los regímenes vigentes en los Territorios Históricos.

<sup>10</sup> La autora de los presentes comentarios es una de las personas que, en su condición de funcionaria de la Hacienda Foral de Bizkaia, acude al grupo de trabajo "D5 Código de Conducta" en representación de las instituciones vascas.

No obstante lo anterior, ese acuerdo bilateral que determine los cauces concretos para dicha participación, a imagen y semejanza del adoptado en 2011 para el ámbito de la Unión Europea, nunca llega.

A mayor abundamiento, la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales, en su Disposición adicional sexta prevé expresamente la participación de las instituciones del País Vasco en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos<sup>11</sup>.

Sin embargo, el 24 de noviembre de 2016 se publicó el Convenio Multilateral previsto con el objetivo de implementar las medidas relativas a los convenios de doble imposición que contempla el programa BEPS, previsto en su acción 15, y las instituciones vascas nos hemos enterado del proceso por cauces no oficiales. La gestación de dicho Convenio se ha producido en el seno de un organismo internacional en el que la representación vasca, como hemos comentado, no se encuentra garantizada por no existir una previsión específica para tal fin.

Recordemos que con el Convenio Multilateral se pretende implantar una serie de medidas propuestas en el Plan BEPS, destacando fundamentalmente el firme propósito de los estados firmantes de luchar contra el abuso de convenio o *tax-treaty shopping* mediante la inclusión en los mismos de una cláusula de propósito principal, según la cual el convenio no resultará de aplicación en aquellos casos en los que el principal propósito de una estructura o transacción sea beneficiarse del tratamiento fiscal favorable que otorgue el convenio en cuestión.

<sup>11</sup> Disposición adicional sexta. "Régimen foral vasco. Las instituciones competentes del País Vasco participarán en la delegación española que negocie un tratado internacional que tenga por ámbito derechos históricos tanto si su actualización general ha sido llevada a cabo por el Estatuto de Autonomía como en aquellos otros casos cuya actualización singular lo haya sido por el legislador ordinario en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía para el País Vasco."



La firma del Convenio Multilateral ha tenido lugar en París el 7 de junio de 2017 y ha sido firmado por 68 países y otros ocho manifestaron su intención de firmarlo en un futuro próximo. La previsión a futuro es que será firmado, finalmente, por más de 100 jurisdicciones y que afectará a más de 2000 convenios bilaterales.

Entre los estados firmantes, entre los que está el estado español, se encuentran jurisdicciones caracterizadas tradicionalmente por ofrecer un marco incentivador de la deslocalización en el ámbito de la fiscalidad internacional como Luxemburgo, Irlanda u Holanda, y otras que hasta hace no mucho tiempo figuraban en la lista de paraísos a efectos fiscales del estado español, como Guernsey, Jersey, Chipre o Hong Kong, destacando el hecho de que, finalmente, Estados Unidos no ha firmado el Convenio Multilateral.

Una reflexión final. Además de lo dispuesto en la mencionada Disposición adicional sexta de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de naturaleza genérica, dada la especificidad de las competencias fiscales y el carácter bilateral de las relaciones financiero tributarias entre el Estado y el País Vasco, ¿no sería más apropiado que se incorporase una regulación expresa a efectos de recoger el derecho de las Instituciones del País Vasco a participar en la negociación de los Acuerdos Internacionales incorporándose directamente a las correspondientes delegaciones cuando conozcan cuestiones que incidan en la aplicación del Concierto Económico, complementando de esta manera lo dispuesto en el artículo 4.Dos del Concierto Económico?

Estos son algunas de las cuestiones de carácter interno con repercusiones internacionales sobre las que el Estado y las Instituciones Vascas tienen que negociar y llegar a acuerdos que posibiliten también en el ámbito externo el pleno ejercicio de las competencias fiscales vascas derivadas del régimen de Concierto Económico. Como observarán, no nos encontramos ante una situación novedosa en la trayectoria de este instrumento fundamental para el autogobierno

de Euskadi, por mucho que nos encontremos en el siglo XXI y en la era de la fiscalidad *beepsnesiana*, ya que la negociación y el acuerdo han sido, son y serán inherentes a la propia esencia del Concierto.

### 3. ROAD MAP TO BEPS Y LOS SISTEMAS FISCALES DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS VASCO

En diciembre de 2015 el Consejo de la Unión Europea adoptó dos bloques de acuerdos sobre los que se asienta todo el intenso trabajo en el ámbito BEPS que se ha desarrollado en la UE a lo largo de 2016 y que sigue desarrollándose en la actualidad.

En el primero de ellos<sup>12</sup>, tomando como base sus conclusiones de diciembre de 2014, que destacaban la urgente necesidad de avanzar en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal abusiva, tanto a escala mundial como de la UE, así como las conclusiones adoptadas en marzo de 2013 sobre la necesidad de cooperar estrechamente con la OCDE y el G20 para desarrollar normas acordadas internacionalmente a fin de prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, se presentan las líneas generales de la hoja de ruta conocida como *Roadmap to BEPS* en la Unión Europea.

En este marco, el Consejo pone de relieve, por tanto, la necesidad de encontrar soluciones comunes, pero flexibles, a escala de la UE que sean coherentes con las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE, prestando una atención específica al cumplimiento de las libertades y competencias del Tratado de la UE, y apoya una aplicación eficaz, rápida y coordinada por parte de los Estados miembros de las medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que deben adoptarse, considerando que las directivas de la UE deberían ser, cuando proceda, el medio preferente para aplicar las conclusiones del proyecto BEPS de la OCDE en la UE, a fin de

<sup>12</sup> Conclusiones del Consejo sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) en el contexto de la UE (doc.1550/15)

garantizar tanto los principios de seguridad jurídica como de proporcionalidad en el nivel de armonización requerido por el mercado único.

En el segundo bloque, centrado en el papel del Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, el Consejo reitera sus conclusiones de mayo de 2013 en las que propone reforzar el protagonismo del Grupo para proseguir con los trabajos dentro de la UE sobre la eliminación de las medidas fiscales perniciosas, elaborando directrices generales a fin de evitar la elusión fiscal, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En este contexto, el 1 de enero de 2016 los Países Bajos tomaron la presidencia rotatoria del Consejo y lideraron un semestre realmente productivo y con significativos avances en esta materia, presentándose el “paquete de lucha contra la elusión fiscal” el 28 de enero de 2016, elaborado por la Comisión dentro del *Roadmap to BEPS*, destacando como logros más relevantes la aprobación de dos Directivas y la monitorización de los procesos de modificaciones normativas adoptados por los Estados miembros en los diferentes regímenes preferenciales vigentes de patentes.

En esencia, el “paquete de lucha contra la elusión fiscal” (*Anti Tax Avoidance Package*) constituye un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz. Analizando su contenido podemos observar el origen dual de las medidas propuestas ya que si bien parte de ellas proceden de las acciones BEPS de la OCDE, otra parte tiene su génesis en los trabajos desarrollados en relación a la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades. Por ello, creemos vislumbrar en la propuesta de este paquete por parte de la Comisión una utilización de los principios y acciones de Plan BEPS, jurídicamente no vinculante al tratarse de un instrumento de soft-law, para alcanzar un objetivo diferente y de mayor alcance como es la armonización de la

base imponible del IS en el ámbito de la Unión Europea. Consideramos que no es casual que el establecimiento en el ámbito europeo de una base imponible común para el Impuesto sobre Sociedades vuelva a estar entre los planes de la Comisión, produciéndose su relanzamiento en 2016, y con más probabilidades de llegar a buen puerto de las que nunca tuvo antes. Bien pudiera ser el Proyecto BEPS el inesperado aliado de la Comisión Europea para lograr la armonización fiscal en este ámbito, objetivo frustrado desde hace más de una década.

Las medidas que conforman dicho paquete son las siguientes:

- Propuesta de Directiva que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad – DAC-4 - informes país por país sobre los acuerdos de precios de transferencia<sup>13</sup>, aprobada como Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016. (*4th Directive on Administrative Cooperation DAC-4*).
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior<sup>14</sup>, aprobada como Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 (*Anti Tax Avoidance Directive-ATAD*).
- Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de las medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, a efectos de la incorporación en los convenios fiscales de la cláusula anti-abuso general propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS y a las medidas de prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente recogidas en la Acción 7 del Plan BEPS<sup>15</sup>.

<sup>13</sup> COM (2016) 25 final, 2016/0010, 28.1.2016

<sup>14</sup> COM (2016) 26 final, 2016/0011, 28.1.2016

<sup>15</sup> Recomendación UE 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016, publicada en el DOUE 25/67 2.2.2016

- Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva<sup>16</sup>.

Como complemento a lo anterior, la presidencia holandesa en su hoja de ruta BEPS para los trabajos del Consejo en el primer semestre de 2016 estableció que el Código de Conducta debería seguir supervisando el proceso legislativo necesario para cambiar los regímenes de patentes a fin de adaptarlos a los criterios acordados, tanto en el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas de la OCDE en relación a la acción 5 BEPS, como en el propio Código de Conducta, conocidos como *modified nexus approach*. Trabajos que se han desarrollado con intensidad y con celeridad por parte de las jurisdicciones afectadas y que han visto la luz en prácticamente todas ellas a lo largo de 2016.

A continuación pasamos a analizar aquellas medidas de este paquete anti-elusión fiscal europeo que han exigido modificaciones legislativas en los sistemas tributarios del ámbito de la Unión Europea, y en particular, de cuál ha sido su impacto o puede serlo en un futuro en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades de los sistemas tributarios del País Vasco.

### **3.1- Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.**

La Acción 13 del Plan de Acción BEPS está dedicada a reexaminar los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como al establecimiento de un modelo estandarizado de informes país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica. Su objetivo es incrementar la transparencia ante la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas, proporcionando información suficiente para realizar la evaluación del riesgo en materia de precios de transferencia de las entidades incluidas en el grupo, matriz y filiales.

<sup>16</sup> COM (2016) 24 final, 2016/009, 28.1.2016

En respuesta a esta obligación, el informe final de la Acción 13<sup>17</sup> implementa un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia, para lo que modifica el Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia<sup>18</sup>, quedando la documentación compuesta en la actualidad por un archivo maestro (*master file*), que contiene información normalizada sobre todos los miembros del grupo multinacional; un archivo local (*local file*), que incluye específicamente las operaciones significativas del contribuyente en la jurisdicción donde es residente y un tercer nivel consistente en un informe con datos desglosados por países (*country-by country reporting-CbC reporting*).

Este tercer documento conocido como informe país por país resulta ser la gran aportación del Plan BEPS en esta materia, al exigir a las grandes empresas multinacionales que presenten un informe indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal, así como la identificación clara de cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

Y es que resultaba obvio que en el modelo documental contenido en el Capítulo V que fue incorporado a las Directrices de Precios de Transferencia en 1995, faltaba un elemento clave que impedía que las administraciones tributarias

<sup>17</sup> OECD (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>.

<sup>18</sup> OECD (2013), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202191-es>.

recabasen información sobre el grupo como una unidad, lo cual les ha proporcionado una visión fraccionada de la actividad de la multinacional a través de su filial, que ha impedido un análisis veraz de los riesgos en materia de precios de transferencia y ha incrementado el recelo de las administraciones tributarias sobre malas prácticas en este ámbito por parte de las multinacionales. Para hacer frente a lo anterior, el nuevo modelo documental perfeccionado por la Acción 13 pretende contribuir a que las administraciones tributarias puedan determinar si las empresas han incurrido en prácticas de precios de transferencia u otras que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades sustanciales de beneficios a países en los que reciben un tratamiento fiscal favorable.

La Acción 13 determina que esta nueva obligación de presentar el informe país por país ha de implementarse para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 y resulta aplicable, sujeto a los resultados de la revisión a finales del año 2020, a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados equivalgan o excedan de los 750 millones de euros.

Complementariamente, a fin de facilitar la aplicación de los nuevos estándares de información, se ha desarrollado una guía de medidas para la implementación del informe, cuya última actualización ha tenido lugar en abril de 2017, que consiste en un modelo de legislación, que pueden adoptar los países para instar a los grupos multinacionales a presentar el informe país por país, así como en acuerdos entre autoridades competentes concebidos para facilitar la implementación del intercambio de dichos informes entre administraciones tributarias. Anteriormente, en marzo de 2016, la OCDE publicó su formato electrónico normalizado para el intercambio de informes CbC entre las jurisdicciones - el esquema XML CbC -, así como la correspondiente guía del usuario<sup>19</sup>. Este esquema es parte del trabajo de

la OCDE para garantizar la aplicación rápida y eficaz de las medidas de BEPS.

En febrero de 2017, la OCDE ha lanzado la metodología para llevar a cabo el *peer review* del cumplimiento de los plazos y la forma en los que cada jurisdicción fiscal ha implementado la obligación de presentación del CbC, conforme a lo dispuesto en la Acción 13, que constituye uno de los cuatro estándares mínimos, junto con la acción 5, la acción 6 y la acción 14, del paquete BEPS. Este proceso de revisión entre pares tiene por objetivo garantizar la efectividad de la cumplimentación y del intercambio de los informes y permitirá que las propias jurisdicciones fiscales revisen sus sistemas a fin de identificar y eliminar aquellos elementos de los mismos que potencialmente pueden originar riesgos de erosión de sus bases imponibles.

Pues bien en mayo de 2017 las Haciendas Forales del País Vasco, como jurisdicciones fiscales pertenecientes al marco inclusivo BEPS, que reúne a más de 100 jurisdicciones fiscales para el desarrollo de estándares relacionados con BEPS y el seguimiento de su uniforme implementación, cumplimentaron y remitieron los cuestionarios del *peer review* "BEPS Action 13 Minimum Standard. Country-by-Country Reporting.", que les fueron solicitados por parte del *CbCR Group* -perteneciente al Foro de Practicas Fiscales Perniciosas de la OCDE-

En el ámbito europeo, en idéntica línea y con el fin de garantizar la aplicación de los compromisos alcanzados en la OCDE, se aprobó el 25 de mayo de 2016 la Directiva (UE) 2016/881 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, conocida como DAC-4, que como he comentado constituye una de las medidas estrella del Anti Tax Avoidance.

Como antecedentes recordemos que ya en su Comunicación de 6 de diciembre de 2012<sup>20</sup> relativa a un plan de acción para reforzar la

<sup>19</sup> <http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>

<sup>20</sup> COM (212) 722 final

lucha contra el fraude y la evasión fiscal, la Comisión destacó su objetivo de promover energícamente el intercambio de información en el ámbito europeo por constituir una herramienta necesaria y eficaz para lograr dichos fines.

En materia de precios de transferencia, la Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros relativa a un código de conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea<sup>21</sup> (DPT-UE) dota a los grupos de empresas multinacionales en la Unión de un método para comunicar información a las autoridades tributarias sobre las operaciones comerciales a nivel mundial y las políticas en materia de precios de transferencia (archivo maestro) e información sobre las operaciones concretas de la entidad local (archivo local). No obstante, la DPT UE no prevé por el momento ningún mecanismo para la elaboración de un informe país por país como el implementado a través de la acción 13 de la OCDE.

Por lo que se refiere al intercambio de información entre los Estados miembros, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ya contempla la obligatoriedad del intercambio automático de información en una serie de ámbitos y la DAC-4 precisa con rotundidad que la nueva información intercambiada no conduce a la revelación de secretos comerciales, industriales o profesionales, ni de procesos comerciales o de información cuya revelación sea contraria al interés público, no estableciendo la difusión pública de los informes, tal y como reclamaban algunas ONGs mediante la campaña *Publish What you Pay*<sup>22</sup>, presentada ya desde 2002.

Es mediante esta Directiva, la DAC-4, como se introduce la obligatoriedad para los

<sup>21</sup> Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo, de 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DO C 176 de 28.7.2006).

<sup>22</sup> <http://www.publishwhatyoupay.org/es/>

jurisdicciones fiscales de la UE de exigir dicho informe<sup>23</sup>, inspirándose en el modelo acordado en la Acción 13 BEPS e imponiendo a la Unión que preste especial atención a la futura evolución a escala de la OCDE. En este sentido, exige que al aplicar la Directiva, los Estados miembros utilicen el informe final de 2015 sobre la acción 13 a fin de garantizar la coherencia en la aplicación del IPPP en los distintos Estados miembros. A su amparo y, con efectos para los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2016, la entidad matriz de los grupos multinacionales de empresas, que cumplan una serie de requisitos establecidos por la misma, tiene la obligación de remitir el informe país por país a la administración de su Estado miembro de residencia para que está lo comparta con el resto de administraciones en los que residan las empresas del grupo. Este intercambio se debe efectuar con todos aquellos Estados miembros en los que el grupo tenga entidades o establecimientos permanentes en un plazo no superior a 15 meses desde la terminación del periodo impositivo a que se refieran.

¿Cómo han dado cumplimiento a esta nueva obligación los Territorios Históricos del País Vasco?

Como comentario preliminar, resulta realmente pertinente resaltar que a pesar de que el nombre del informe hace referencia a información por país, tanto el informe final BEPS como la DAC-4, establecen la obligación para toda jurisdicción fiscal (*tax jurisdiction*), con independencia de que ostenten o no un status político de país. Por lo que queda despejada cualquier duda en relación a la obligatoriedad de establecimiento y exigencia del IPPP por parte de las jurisdicciones fiscales vascas.

Pues bien, los tres Territorios Históricos lo han hecho de manera armonizada, añadiendo dos nuevos apartados, el 12 y el 13, al artículo 43 de sus respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y un nuevo artículo 20 bis (21

<sup>23</sup> Tengamos presente que algunos de los países de miembros de la UE no lo son de la OCDE por lo que la obligación de implementación del IPPP deriva exclusivamente de esta Directiva comunitaria

bis en el caso de Gipuzkoa) en los Reglamentos<sup>24</sup> de este impuesto.

En consecuencia, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, estarán obligados a presentar el Informe País por País ante las Haciendas Forales vascas, siempre que el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros:

- a) Las matrices últimas (dominantes) residentes en territorio español de grupos multinacionales, que apliquen normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH.
- b) Las filiales españolas, que apliquen normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH, de grupos cuya matriz última (i) no esté obligada a presentar esa información en su jurisdicción de residencia, o (ii) las autoridades fiscales del país o territorio en que aquella reside no hayan suscrito el acuerdo de intercambio automático de información en esta materia.
- c) Las filiales españolas, que apliquen normativa del Impuesto sobre Sociedades de los TTHH, que hayan sido designadas por su grupo como encargadas de preparar y presentar esta información ante la Hacienda Foral ("entidades subrogadas").

Además, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país, que aplique normativa del Impuesto sobre

<sup>24</sup> La obligatoriedad del informe país por país se ha introducido en la normativa fiscal vasca a través de las modificaciones efectuadas por: THB- Norma Foral 5/2016, de 20 de julio y Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 178/2016, de 20 de diciembre; THA- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, de 19 de julio y Decreto Foral 3/2017, de 14 de febrero; THG- Norma Foral 3/2016, de 20 de junio y Decreto Foral 28/2016, 20 diciembre.

Sociedades de los TTHH, deberá suministrar también la identificación, el país o territorio y la condición de la entidad que elabore y presente esta información.

La información país por país comprenderá, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada y en euros, por cada país o jurisdicción:

1.	Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
2.	Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.
3.	Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.
4.	Impuestos sobre Sociedades u otros impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.
5.	Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión el período impositivo.
6.	Plantilla media.
7.	Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
8.	Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
9.	Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

En desarrollo de lo anterior, los tres Reglamentos forales del Impuesto sobre Sociedades añaden un nuevo artículo para establecer que las entidades a las que resulte de aplicación la obligación de presentación del IPPP establecida en cada una de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, deberán presentar declaración de información país por país, en el modelo que se apruebe a tal efecto, cuyo plazo de presentación concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.

En el caso de Bizkaia, este modelo que es el 231 de Declaración de información país por país, de número coincidente en las 5 jurisdicciones fiscales del estado español e idéntico contenido en todas las jurisdicciones BEPS, así como en las

afectadas por la DAC4, fue aprobado por la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 582/2017, de 24 de marzo<sup>25</sup>.

Las entidades obligadas deben presentar el modelo 231 de declaración de información país por país, por medios electrónicos a través de los servicios web definidos a tal efecto e identificarse mediante certificado electrónico reconocido. La presentación de la información se efectúa a través de mensajes web ajustados al contenido que se determina por la propia Orden Foral y que coincide exactamente con los formatos establecidos en la Acción 13 BEPS, a los que, como hemos comentado, se remite a su vez la DAC-4.

La plantilla modelo IPPP contiene dos estadillos, el primero ofrece una visión general del grupo como entidad única, desglosando por jurisdicciones el total de sus beneficios, impuestos y actividades económicas. Con esta información, las haciendas pueden estimar si el volumen de participación en beneficios por las entidades residentes en su jurisdicción es proporcional a los activos empleados, funciones desarrolladas y riesgos asumidos en la jurisdicción fiscal. El segundo permite conocer mejor el conjunto del grupo al listar todas las entidades integradas en el mismo, detallando para cada una su rol en la cadena de creación de valor<sup>26</sup>.

### **3.2 Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 (Anti Tax Avoidance Directive-ATAD) y su relación con la Propuesta de Directiva COM (2016) 685, relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades (CCTB Directive)**

Como participante en los grupos de trabajo del ECOFIN de fiscalidad directa dese hace más de un lustro, tengo que reconocer que el ambicioso calendario presentado por la presidencia

<sup>25</sup> THG: Orden Foral 41/2017, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 231 de declaración de información país por país y THA: Orden Foral pendiente de aprobación a la fecha de cierre de estas líneas.

<sup>26</sup> Para su consulta, por ejemplo, véase BOB, nº 70 de 10 de abril de 2017, en el que se publicó la Orden Foral de aprobación del modelo 231 del THB.

holandesa en enero del 2016 para la ejecución del *Roadmap to BEPS* en el ámbito UE produjo cierto escepticismo en cuanto a su cumplimiento entre todos los Estados participantes y, de entre todas las medidas que lo componen, fue la propuesta de la Directiva ATAD la que mayores recelos suscitó. Lo cierto es que el hecho de que una Directiva que interfiere en la soberanía tributaria de los Estados miembros haya sido consensuada en escasos seis meses se nos hubiese antojado imposible pocos años atrás y es una prueba más del giro copernicano que se ha producido en materia de fiscalidad internacional.

Sin embargo, el fuerte impulso político del ECOFIN y de la presidencia holandesa impuso un ritmo de trabajo intenso y tras arduas negociaciones la propuesta de la Comisión fue aprobada 6 meses más tarde. Y es que a estas alturas es difícilmente defendible mantener una postura política e incluso técnica de rechazo o cuestionamiento a las medidas anti-BEPS. Cuestión bien distinta es la ya antes apuntada en relación a la competencia de las instituciones comunitarias para establecer marcos jurídicos obligatorios que limiten la soberanía fiscal de los estados, respetando los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad, en aspectos cuya relación con el buen funcionamiento del mercado interior es realmente débil o incluso inexistente.

Es destacable asimismo que de los seis tratamientos inicialmente previstos en la propuesta de Directiva de la Comisión solamente desapareció de la Directiva en su versión final la cláusula *switch over*, que pretende limitar la exención de los dividendos de fuente extranjera o las rentas de establecimientos permanentes procedentes de terceros, cambiando el método de exención por el de imputación y deducción únicamente del impuesto soportado cuando el tipo nominal del estado de la filial no alcance un umbral determinado.

Su no aprobación final fue precisamente debido a que algunos Estados miembros cuestionaban la competencia comunitaria para el establecimiento, aunque fuese de manera indirecta de tipos mínimos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades y

asimismo consideraban que el alcance de esta cláusula iba más allá de lo exigido en el Plan BEPS, además de vulnerar los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad.

La intensa conexión entre las medidas anti-BEPS en el ámbito de la UE, articuladas en parte por la Directiva ATAD, y la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades, desdoblada en dos, reactivada en 2016 y con un horizonte temporal de aprobación no demasiado definido, se hace patente con la incorporación a los artículos 53 y 55 de la misma de la cláusula *switch over*, cuyas posibilidades de salir adelante pueden resultar escasas a la vista del rechazo expuesto por parte de los Estados miembros durante la negociación de la propuesta de Directiva ATAD.

A diferencia de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que en sus artículos 21 y 22 establece un tratamiento fiscal de exención de la doble imposición internacional con ciertas limitaciones inspirado en el contenido de la *non nata* en el ámbito comunitario *clausula switch over*, la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos del País Vasco, que desde 2014 introdujo con carácter general el método de exención para la doble imposición, tanto interna como internacional, permanece a la espera, por mera prudencia, de que un acuerdo sea efectivamente adoptado en esta materia en el ámbito comunitario.

La Directiva ATAD establece un marco de mínimos jurídicamente vinculante en relación a una serie de medidas contra la planificación fiscal abusiva. En concreto, pretende abordar situaciones en las que los grupos empresariales aprovechan las disparidades entre los diferentes sistemas tributarios nacionales para reducir sus obligaciones fiscales globales.

A tal fin, prevé disposiciones legales contra la planificación fiscal abusiva en relación con:

- a) la limitación de intereses
- b) as normas sobre imposición de salida

c) la norma general contra las prácticas abusivas

d) las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas

e) las normas sobre asimetrías híbridas, modificadas recientemente por la Directiva de 29 de mayo de 2017 para hacer frente a las asimetrías híbridas con los regímenes fiscales de países de fuera de la UE<sup>27</sup>.

A través de ella se pretende asimismo garantizar la transposición coordinada de las medidas de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, por todos los Estados miembros, y, en particular, por parte de siete Estados miembros de la UE que no pertenecen a la OCDE.

Con carácter general, los Estados miembros dispondrán hasta el 31 de diciembre de 2018 para incorporarla a sus disposiciones legales y reglamentarias nacionales, excepto en lo que respecta a las normas en materia de imposición de salida para las cuales tendrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 2019.

Además, los Estados miembros que tengan normas específicas que sean igualmente eficaces a efectos de las normas de limitación de intereses establecidas en la Directiva de lucha contra la elusión fiscal podrán aplicarlas hasta que la OCDE alcance un acuerdo sobre unas normas mínimas, o hasta el 1 de enero de 2024 a más tardar. Este podría ser el caso de las jurisdicciones fiscales del País Vasco que en los artículos 47 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de los tres Territorios Históricos del País Vasco regulan el tratamiento fiscal de la subcapitalización, aunque su ámbito de aplicación, así como el mecanismo establecido, y el de la limitación de intereses, tal y como se configuran en la Directiva, no son coincidentes, por lo que podrían resultar incluso medidas complementarias.

<sup>27</sup> Pendiente de publicación en el DOUE.



La base jurídica utilizada por el consejo para dictar la Directiva ATAD es el artículo 115 del TFUE, ya comentado en el apartado 2 de estos comentarios, y por ello, el Consejo pone énfasis en explicar la relevancia de estas medidas para el buen funcionamiento del mercado interior, caracterizado por la gran integración de las economías. Así, estima necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar su funcionamiento y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Además, considera que contar con medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión aporta seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas serían compatibles con el Derecho de la Unión.

La Directiva pretende establecer un nivel mínimo común de protección del mercado interior frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades en toda la Unión. Dado que esas normas tendrían que incorporarse a veintiocho sistemas nacionales distintos del impuesto sobre sociedades, la propia Directiva determina que éstas deben quedar circunscritas a nociones de carácter general que logren la coordinación en las las respuestas de los Estados miembros a la hora de aplicar los resultados de las quince acciones de la OCDE contra la BEPS.

A mi juicio, y por muy loable que sea la finalidad perseguida por esta Directiva, presenta ciertas debilidades desde el punto de vista del respeto a la competencia exclusiva de los Estados miembros en materia fiscal, así como desde el del propio título competencial en el que se fundamenta la misma. Por una parte, la conexión de medidas como la limitación de la deducibilidad de intereses, la tributación de salida o incluso la cláusula general anti-abuso, en relación con situaciones internas y transfronterizas, con el buen funcionamiento del mercado único resulta ser un tanto débil y tenue. Asimismo, el respeto a los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad exigidos por el artículo 5 del TUE a la acción comunitaria puede ser cuestionable en relación a algunos

elementos de este pretendido marco mínimo básico de coordinación dentro de la Unión. Por otro lado, algunas de las medidas propuestas no se proyectan sobre situaciones, operaciones o estructuras claramente conectadas con esquemas de elusión fiscal. Y finalmente, en mi opinión, la esgrimida garantía del buen funcionamiento del mercado interior mediante el logro de objetivos anti-BEPS se encuentra, en parte, menoscabada por el gran margen de maniobra que el enfoque de armonización mínima deja en manos de los legisladores nacionales, lo que puede resultar ser una fuente de divergencias normativas que originen resultados no deseados.

Pasamos a analizar las principales medidas contenidas de la Directiva, su conexión con las Propuesta de la Comisión de Directiva relativa a la base imponible común en el Impuesto sobre Sociedades de 2016 y su potencial impacto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de Álava-Araba, Bizkaia y Gipuzkoa.

### *3.2.a) Artículo 4 de la directiva ATAD: reglas de limitación de intereses*

Estas reglas siguen a grandes rasgos las recomendaciones recogidas en la Acción 4 del plan BEPS, estableciendo una cláusula de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros excedentarios basada en un porcentaje del beneficio operativo (EBITDA), con ciertas excepciones que evitan penalizar a sociedades que incurran en gastos financieros superiores al límite general por auténticas necesidades de financiación, como por ejemplo las empresas en sectores de capital intensivo. La finalidad de esta medida es la de articular un mecanismo estandarizado y objetivo que desincentive estructuras de planificación fiscal agresiva en los grupos multinacionales, consistentes en la creación artificial de deuda con sus correspondientes gastos financieros deducibles en entidades que tributan a tipos impositivos más altos que las entidades que obtienen los ingresos financieros correspondientes, en un intento de que la factura fiscal global del grupo se vea notablemente reducida.

Recordemos que estas reglas limitativas de los intereses no son exclusivas del proyecto BEPS. De hecho los trabajos desarrollados en el seno del ECOFIN sobre la Propuesta de Directiva BICIS de 2011<sup>28</sup>, superada en la actualidad por su desdoblamiento en dos: base imponible común -BIC- y base imponible común consolidada -BICC- en 2016<sup>29</sup>, ya contemplaban la posibilidad de incorporar reglas de esta naturaleza, importadas del sistema tributario alemán y que han sido incorporadas en los sistemas tributarios de otros Estados miembros, como Francia, Italia o España –con la única excepción de los sistemas tributarios del País Vasco- en 2012, con anterioridad a la aprobación de la Directiva ATAD.

En el caso del estado español, por ejemplo, el mecanismo de limitación de la deducibilidad de gastos financieros está articulado, en mi opinión, con una finalidad principal de carácter recaudatorio y no como una medida anti-Beps, ya que su ámbito de aplicación incluye a al endeudamiento entre entidades no vinculadas, cuyos esquemas de financiación siguen sin ninguna duda las reglas de mercado. Otros elementos de la medida vigente en territorio común superan con creces el marco mínimo de la Directiva ATAD de tal manera que resulta ser un instrumento realmente restrictivo y penalizador, excesivo en mi opinión, del endeudamiento empresarial. Al margen de lo anterior, cuya legitimidad no cuestionamos y responde a una política fiscal determinada de un Estado miembro soberano, algunos elementos claves del esquema limitativo son contrarios a lo establecido por la Directiva ATAD y por ello el legislador estatal deberá adaptar el contenido del artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a lo dispuesto en la Directiva.

Por su parte, el artículo 13 de la propuesta de Directiva BIC se dedica también a esta materia,

<sup>28</sup> Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS) COM (2011) 121, de 16 de marzo.

<sup>29</sup> COM (2016) 685, de 25 de octubre, y COM (2016) 683, de 25 de octubre, respectivamente

si bien como justifica la propia Comisión en su propuesta, no nos encontramos ante ninguna incoherencia con las disposiciones vigentes en este ámbito, como puede ser la Directiva ATAD, ya que responden a finalidades distintas y, en este caso, con la finalidad de formar un sistema del impuesto sobre sociedades común a escala de la Unión se establecen reglas absolutas de carácter obligatorio para sociedades pertenecientes a grupos que superen un determinado tamaño, en lugar de un marco mínimo regulatorio para todas las empresas.

En el caso del País Vasco, su normativa del Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de la normativa de territorio común o de la Comunidad Foral de Navarra, no contiene ninguna regla limitativa de la deducibilidad de intereses, con fundamento en la existencia de reglas de subcapitalización en la regulación del Impuesto sobre Sociedades respetuosas con la jurisprudencia comunitaria<sup>30</sup> y la inexistencia de una norma jurídica vinculante para el establecimiento de una medida limitativa de los gastos financieros hasta la aprobación de la Directiva ATAD en julio de 2016.

Evidentemente, los Territorios Históricos del País Vasco deben mover ficha en esta materia y, desde mi punto de vista, se les presentan las siguientes alternativas, entre otras:

- a) Teniendo en cuenta que la Directiva ATAD y la propuesta BICIS presentan ciertas diferencias y que la fecha límite de trasposición de ambas es el 31 de diciembre de 2018, una opción razonable sería hacer un régimen combinado teniendo en cuenta ambos textos normativos, derogando el régimen de subcapitalización. De esta manera, se evitaría tener que hacer ajustes consecutivos al régimen como probablemente sea el caso de la normativa de territorio común cuyo sistema de limitación de intereses no está

<sup>30</sup> Recordemos el caso C 524/04 conocido como Thin capitalization, en sentencia de 13 de marzo de 2007 (TJCE 2007/59)

alineado en algunos aspectos ni con la Directiva ATAD, ni con el proyecto de Directiva BICIS. La principal objeción de esta opción de política fiscal resulta ser la incertidumbre sobre el futuro de la propuesta de Directiva BICIS, que se respira en los mentideros comunitarios.

- b) Haciendo abstracción de la propuesta de Directiva BICIS por encontrarse en fase de proyecto y teniendo en cuenta los antecedentes de la misma en cuanto a la dilatación en los plazos para su aprobación y a los diferentes borradores de su contenido, el País Vasco podría incorporar un sistema de limitación de intereses respetuoso con las normas de mínimos contenidas en el artículo 4 de la Directiva, derogando el régimen de subcapitalización.
- c) Otra alternativa, aunque tal vez no demasiado aconsejable ya que los ámbitos subjetivos de aplicación de las reglas de limitación de intereses y de subcapitalización difieren substancialmente y que este último colinda con la problemática de las asimetrías híbridas o *hybrid mismatches*, podría ser no establecer reglas de limitación de intereses, haciendo uso de la excepción prevista en el apartado 6 del artículo 11 de la Directiva ATAD, en la medida en que en el País Vasco rigen normas específicas ajustadas al ordenamiento comunitario para impedir los riesgos en materia de BEPS que son igualmente eficaces a efectos de la norma de limitación de intereses, que permite aplicar dichas normas específicas hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha de publicación del acuerdo entre los miembros de la OCDE en relación con la acción 4 del BEPS o, alternativamente, hasta el 1 de enero de 2024.
- d) Finalmente una cuarta opción, podría ser establecer reglas de limitación de intereses, bien en el marco de mínimos de la Directiva ATAD, bien en el de la Propuesta

BICIS, manteniendo la regulación de la subcapitalización para las empresas a las que no afecta la limitación de gastos financieros como medida anti-elusión complementaria para endeudamientos abusivos.

### **3.2.b) Artículo 5 de la Directiva ATAD: la imposición de salida o *exit tax***

La imposición de salida está prevista en el artículo 5 de la Directiva ATAD y también es abordada por la propuesta de Directiva BICIS en su artículo 29. Los impuestos de salida gravan, en el Estado en el que se ha generado el valor económico, las plusvalías no realizadas por los contribuyentes si estos trasladan su residencia, cambian el domicilio de su establecimiento permanente o transfieren sus activos a otro Estado.

A fin de recoger la jurisprudencia del TJUE, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco vigentes desde 2014, modificaron sus reglas para la imposición de salida, estableciendo en su artículo 41 una cláusula de *exit tax* absolutamente compatible con las libertades fundamentales del Tratado, y en particular con la libertad de establecimiento regulada en el artículo 49 del TFUE.

Así, en cumplimiento de las sentencias del TJUE de 29 de noviembre de 2011, C-371/10, National Grid Indus BV, de 25 de abril de 2013 C-64/11, Comisión vs. España y la de 21 de mayo de 2015, C-657/13, Verder Labtec, la regulación del *exit tax* en el País Vasco permite optar por el diferimiento del pago del impuesto en los supuestos de cambio de residencia fiscal de un Estado miembro a otro, de transferencia o cesión de activos de la casa central a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, de transferencia de activos de un establecimiento permanente a su casa central o a otro establecimiento permanente situado en otro Estado miembro y de transferencia de un establecimiento permanente a otro Estado miembro, hasta el momento en que los citados elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a

un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad, con devengo de intereses y exigencia de garantías.

Pues bien, la Directiva ATAD en su artículo 5, introduce algunas precisiones en relación a esta materia, trasladando la doctrina jurisprudencial del caso C-164/12 *Design for Media Communication*, resuelto por la sentencia TJUE de 23 de enero de 2014, sobre tributación de salida de establecimientos permanentes en Alemania. De ella deriva, por ejemplo, la obligación de que el fraccionamiento se realice en un periodo máximo de 5 años o la vinculación de exigencia de garantía como condición para el aplazamiento del pago a que exista un riesgo demostrable y real de impago, no procediendo dicha exigencia en el caso de que el Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro. Por su parte la Directiva BICIS contiene una regulación más parca en esta materia, no contemplando algunas de estos aspectos en su artículo 29.

Otra cuestión que aparece expresamente prevista en este artículo y no así en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco es la interrupción de manera inmediata de los aplazamientos de pago y la exigibilidad de la deuda tributaria en los casos de declaración de concurso, si bien dicha previsión está contenida en la propia legislación concursal española que así lo establece.

Indudablemente, a la vista del contenido del artículo 5 de la Directiva ATAD, resultará necesario realizar algunos ajustes en la regulación vigente del *exit tax* en el País Vasco, si bien la previsión contenida en el apartado 5 del artículo 11 que permite retrasar la transposición hasta 31 de diciembre de 2019 deja cierto margen para tener en cuenta, siempre que se cumpla el calendario previsto en relación a su propuesta, la regulación que finalmente contenga la Directiva BICIS.

### 3.2.c) Artículo 6 de la Directiva ATAD: norma general contra las prácticas abusivas.

En prevención de operaciones abusivas consecuencia del falseamiento de datos u operaciones con la finalidad de obtener una ventaja fiscal en detrimento del verdadero objeto del negocio o de las propias disposiciones tributarias aplicables, el artículo 6 de la Directiva ATAD establece la existencia de una cláusula general anti-abuso, no exclusiva para el ámbito de la imposición empresarial, alineada con el test de artificiosidad vs. motivos económicos validos desarrollado por el TJUE, excluyéndose del concepto de abuso operaciones genuinas con sustancia y racionalidad comercial.

Es una cláusula que pretende garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales vigentes en los sistemas tributarios europeos en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran. En virtud de la misma, las Administraciones tributarias podrán recalificar los hechos económicos subyacentes prescindiendo de la forma que les hayan otorgado las partes. Por su parte, el artículo 58 de la propuesta de Directiva BICIS también la contempla en términos muy similares.

Desde la óptica del derecho comunitario, la principal crítica a la configuración de esta cláusula reside en que su ámbito de aplicación incluya operaciones o situaciones puramente domésticas o internas, totalmente desconectadas de situaciones con dimensión transfronteriza por mucho que la Comisión trate de justificar que un cierto número de estructuras de planificación fiscal agresiva se basan en la ausencia de cláusulas anti-abuso en la legislación de los Estados miembros.

No es ese el caso de los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco que en el artículo 14 de sus Normas Forales Generales Tributarias, regulan las cláusulas generales anti-elusión, que se aplican, entre otros supuestos, cuando mediante actos o negocios

individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, en cuyo caso se aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora. Además, la reciente reforma de este artículo aprobada en los tres Territorios Históricos refuerza dicha cláusula al introducir la previsión de sancionabilidad de esta conducta, estableciéndose incluso una sanción *ad hoc* para estos casos<sup>31</sup>.

Recordemos asimismo que, en garantía de los derechos de los contribuyentes, para que las Administraciones tributarias vascas puedan aplicar la cláusula anti-elusión y las consecuencias que de ella se derivan, será necesario dictamen favorable del órgano consultivo competente una vez finalizado el procedimiento específicamente previsto para este supuesto en los artículos 163 de las Normas Forales Generales tributarias de los Territorios Históricos.

En definitiva y a la vista de lo expuesto, considero que la transposición de la Directiva no debiera de introducir ninguna novedad en la actual configuración de la cláusula anti-elusión de los sistemas tributarios del País Vasco.

### 3.2.d) Artículos 7 y 8 de la Directiva ATAD: norma relativa a las sociedades extranjeras controladas o transparencia fiscal internacional.

Si bien con origen en la Acción 3 del plan BEPS que se centra en el régimen de sociedades extranjeras controladas (CFC por sus siglas en inglés: *controlled foreign companies*) y con la misma finalidad de neutralizar la transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación por parte de entidades y grupos europeos, el

<sup>31</sup> Norma Foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava; Norma Foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y Norma Foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

régimen de transparencia fiscal internacional (TFI), regulado en los artículos 7 y 8 de la Directiva, no está totalmente alineado con el informe final de dicha Acción, aunque mantiene su esencia previéndose una imputación de rentas, fundamentalmente pasivas, de entidades que se encuentran radicadas en territorios de baja o nula tributación, a la sociedad matriz para su inclusión en la base imponible.

Por su parte, en consonancia con lo dispuesto en la Directiva, los artículos 59, 60, 62 y 63 de la propuesta de Directiva BICIS tratan esta materia. Estos artículos siguiendo el esquema de la Directiva ATAD establecen un sistema de reasignación de rentas de una filial controlada, sujetas a un bajo nivel de imposición, a su sociedad matriz en un esfuerzo por desincentivar el traslado de beneficios. Asimismo, las normas TIF se hacen extensivas a los beneficios de los establecimientos permanentes, cuando dichos beneficios no estén sujetos a imposición o estén exentos de impuestos en el Estado miembro del contribuyente. En ambos casos, se configuran como medidas específicas de lucha contra la elusión fiscal y consideran que es necesario abordar el nivel de imposición al otro lado de la frontera, con el fin de determinar si el contribuyente está sujeto al impuesto sobre la renta obtenida en el extranjero.

El régimen de TFI es un viejo conocido para la tributación empresarial de los Territorios Históricos del País Vasco, conteniendo algunos elementos no alineados con el marco de mínimos establecido de la Directiva ATAD, por lo que la transposición de la Directiva solamente obligará, en su caso, a la realización de ciertos ajustes para alinearlos con la regulación de la Directiva.

En esta situación se encuentran catorce Estados miembros cuyo ordenamiento ya recoge este régimen y que tras la aprobación de la Directiva tal vez deban realizar ciertos ajustes en el mismo; los otros catorce Estados miembros se ven obligados a introducir un régimen de TFI en sus legislaciones nacionales antes de 31 de diciembre de 2018<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> Study on Structures of Aggressive Tax Planning and

En el ámbito del País Vasco, la última reforma de este régimen que se encuentra regulado en el artículo 48 de las cada una de las tres Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades ha entrado en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2017 y, en ella, los Territorios Históricos han seguido la senda marcada por la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 100.

Pasamos a referenciar algunos de los elementos más notables que diferencian el régimen de TIF en el País Vasco del configurado en los artículos 7 y 8 de la Directiva ATAD y que lo hacen más restrictivo.

Tal vez el más significativo sea el porcentaje de tributación exigido para que se aplique el régimen de TFI, que junto con el porcentaje de participación en la filial que tanto en la normativa foral como en la Directiva ATAD se establece en un 50 por 100, resulta ser circunstancia necesaria para la imputación de rentas.

Así, mientras que la propuesta de Directiva ATAD exigía que la tributación de la filial en el extranjero fuese inferior en un 50 por 100 a la que le habría correspondido a la matriz, en el caso de la normativa del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco y de territorio común basta con que la tributación de la filial sea inferior al 75 por 100 para que se aplique la TFI, en el texto definitivo del artículo 7 de la Directiva se ha visto eliminado dicho porcentaje y, en su lugar, la Directiva establece como requisito que el Impuesto sobre Sociedades efectivamente pagado por parte de la filial sea menor que la diferencia entre el que se habría aplicado por aplicación del Impuesto sobre Sociedades aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el efectivamente pagado por la misma.

Para la imputación de las rentas no distribuidas, la Directiva establece dos sistemas para su inclusión en la base imponible.

En primer lugar, el artículo 7.2.a) señala que los Estados miembros pueden incluir en la base

imponible de la entidad o establecimiento permanente que tenga la consideración de sociedad extranjera controlada las rentas no distribuidas que consten en el listado de categorías de rentas recogido en ese artículo. El catálogo de rentas imputables se ha ido ampliando en los diferentes borradores de la Directiva y es coincidente con el contenido en el régimen de TFI del País Vasco, incluyendo además de las tradicionales rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones y plusvalías de cartera), junto con las de actividades de seguros, bancarias u otras financieras otras novedosas como las derivadas de cánones o generadas por propiedad intelectual o industrial, siendo el catálogo del País Vasco algo más extenso al incluir rentas derivadas del arrendamiento de inmuebles o las de asistencia técnica.

Lo anterior será posible siempre que la entidad transparente no desarrolle una verdadera actividad económica de importancia, configurada en la Directiva en base a plantilla, equipamiento, bienes e instalaciones, excepción que podrá no aplicarse si dicha entidad es residente en un tercer Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo.

El artículo 48 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades también contempla esta excepción al determinar que no resultará de aplicación la imputación de rentas cuando el contribuyente acredite que las operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Al margen de lo anterior, cuando se opte por esta modalidad, se permite a los Estados miembros la posibilidad de no aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional si un tercio o menos de las rentas de la entidad o establecimiento permanente pertenecen a alguna de las categorías previstas en la lista del artículo 7.2a). En este aspecto, el régimen de TFI en el País Vasco resulta ser más estricto al exigir un porcentaje inferior al 15 por 100 de la renta

total obtenida por la entidad no residente para no realizar dicha inclusión.

En segundo lugar, como alternativa, permite que los Estados miembros incluyan en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados que se hayan establecido con el objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal, a cuyos efectos el artículo 7.2b) aclara cuándo un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Respecto de los Estados que adopten esta segunda modalidad, cabe la posibilidad de que se excluya del régimen de transparencia fiscal internacional a las entidades o establecimientos permanentes que tengan beneficios contables no superiores a 750.000 euros e ingresos no comerciales no superiores a esa cantidad o cuyos beneficios contables no representen más del 10 % de sus gastos de explotación durante el periodo impositivo.

Finalmente, en relación al criterio de imputación temporal y a diferencia de la regulación foral, la Directiva establece la obligatoriedad de incluir las rentas en el periodo fiscal del contribuyente en que finalice el ejercicio fiscal de la entidad. En relación a este aspecto, en el ámbito foral el contribuyente puede optar por realizar dicha inclusión en el periodo impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, es decir en el ejercicio siguiente, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la conclusión del mismo.

*3.2.e) Artículos 9, 9bis y 9ter de la Directiva ATAD: asimetrías híbridas o hybrid mismatches.*

Se denominan híbridos aquellas entidades o instrumentos financieros que tienen diferente calificación fiscal y que surgen en la interacción de distintos ordenamientos jurídicos. En la financiación intra-grupo de grupos internacionales y en reestructuraciones empresariales transfronterizas

el juego combinado de entidades híbridas e instrumentos híbridos puede distorsionar la identificación de la capacidad económica que debe ser sometida a gravamen.

La acción 2 BEPS se ocupa de establecer normas para neutralizar las posibilidades de planificación fiscal agresiva mediante la utilización de híbridos. Así distingue entre instrumentos híbridos, siendo el más habitual aquél que en una jurisdicción tiene la calificación de instrumento de deuda y en la otra de capital de tal manera que se produce una no tributación del ingreso, y entidades híbridas que son aquellas que tienen la calificación de transparentes en una jurisdicción y en la otra no, lo que puede permitir por ejemplo la deducción de un gasto en las dos jurisdicciones.

El artículo 9 de la Directiva ATAD, cuyo contenido se ha visto muy simplificado en comparación con las primeras versiones de la propuesta, tiene por objeto exclusivo hacer frente a situaciones de asimetría que se derivan de la interacción entre los regímenes del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros imputables a diferencias en la calificación jurídica de un instrumento financiero o de una entidad y no establecer un tratamiento fiscal armonizado de las entidades híbridas, cuestión a la que se está dedicando uno de los subgrupos del Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Con el fin de establecer unas normas coherentes y no menos eficaces que las normas recomendadas por el informe sobre la Acción 2 del proyecto BEPS de la OCDE, el Consejo ECOFIN emitió una declaración, el 12 de julio de 2016, en la que pedía a la Comisión que presentara, antes de octubre de 2016, una propuesta sobre asimetrías híbridas que impliquen a terceros países, que ha sido aprobada el 29 de mayo de 2017 y ya es conocida como ATAD 2<sup>33</sup>.

La Directiva ATAD 2 amplía notablemente el ámbito de aplicación de las asimetrías híbridas incluyendo no solo las interacciones con terceros

<sup>33</sup> Pendiente de publicar a la fecha de cierre de estas líneas.

países sino también normas sobre transferencias híbridas, asimetrías importadas y aborda todo el espectro de dobles deducciones.

A tal efecto se reformula gran parte del articulado de la Directiva ATAD, se incluyen nuevas definiciones en esta materia y, fundamentalmente, se da nueva redacción al artículo 9 y se añaden dos nuevos artículos el 9bis y el 9ter, dedicados a las asimetrías híbridas invertidas y a las relacionadas con la residencia fiscal, respectivamente.

El plazo de transposición de la Directiva ATAD2 es con carácter general 31 de diciembre de 2019, salvo el contenido del artículo 9bis cuyo plazo finaliza en diciembre de 2021.

En cuanto a instrumentos híbridos la modificación de la Directiva matriz-filial aprobada en 2014<sup>34</sup> excluyó de la aplicación de la exención exención a aquellos dividendos o participaciones en beneficios que constituyeran partida deducible para la entidad que los distribuye, medida también prevista en la Acción 2 BEPS.

La Directiva ATAD, en su versión inicial, va más allá de la regla anterior, estableciendo dos reglas:

- a) Cuando se de una doble deducción de gasto, la partida solamente será deducible en el Estado en el que se haya originado el pago.
- b) Cuando el ingreso se encuentre exento en el Estado del perceptor, la partida no será deducible para el pagador.

La propuesta inicial de Directiva ATAD también recogía una cláusula según la cual la exención de dividendos exigiría que la filial se encontrara sujeta a un tipo de gravamen nominal equivalente al menos al 40 por 100 del tipo nominal del impuesto de la sociedad matriz, cláusula que ante la reticencias manifestadas por algunos Estados

<sup>34</sup> Directiva 2014/86 de 8 de julio de 2014 por la que se modifica la directiva 2011/96 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

miembros por entender que no se respetaban los principios de proporcionalidad y subsidiariedad fue finalmente suprimida.

A diferencia de la legislación del Impuesto sobre Sociedades vigente en territorio común, que contiene algunas medidas alineadas con la Acción 2 BEPS, aunque más estrictas que las contenidas por la propia Directiva ATAD, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades del País Vasco tienen pendiente establecer las medidas específicas anti-híbridos contempladas en la Directiva ATAD, tanto en su versión inicial como en su versión modificada tras la aprobación de ATAD 2 hace unos días.

Dichas medidas afectaran, fundamentalmente a los Capítulos II y III de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, dedicados al tratamiento de las correcciones en materia de gastos y en materia de ingresos.

#### **4. LA ACCIÓN 5 BEPS, EL CÓDIGO DE CONDUCTA Y EL RÉGIMEN DE PATENT BOX EN LAS NORMAS FORALES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

##### **4.1. El Código de Conducta de la fiscalidad de las empresas, los regímenes preferenciales y, en particular, el Patent Box.**

La Acción 5 BEPS “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” nace, por un lado, de la preocupación existente en relación con el riesgo que pueden suponer los regímenes preferenciales y el uso que se pueda realizar de ellos para el traslado artificial de beneficios, y por otro lado, de la falta de transparencia con respecto a algunos *tax rulings*.

En este sentido, los países de la OCDE alcanzaron un consenso en torno a la necesidad de establecer un criterio común para combatir las prácticas en estos regímenes, materializado de manera unánime en el mecanismo del nexo, o *nexus approach*.

Este mecanismo para evitar prácticas perniciosas, sirve para evaluar y determinar la existencia de



una actividad sustancial como exigencia previa a la aplicación de un régimen especial. Su razón de ser reside en que la legitimidad para acogerse a un determinado beneficio o incentivo fiscal al amparo de este tipo de regímenes debe derivar de una actividad sustancial en la que se generen, por un lado, los gastos necesarios para su desarrollo y, por otro, los ingresos que se pretenden incentivar. El mecanismo del nexo ha sido especialmente desarrollado en el ámbito del régimen de incentivación fiscal de la propiedad intelectual conocido como los *Patent Box*.

En el ámbito de la Unión Europea, el análisis de los regímenes preferenciales pertenece a la agenda del Grupo del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas en el seno del ECOFIN.

Recordemos el origen y la misión del Código de conducta. En diciembre de 1997, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas ECOFIN alcanzó un acuerdo de carácter político, calificado por muchos de histórico, sobre un paquete de medidas fiscales para luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

Entre los elementos incluidos en este paquete destacaba la Resolución relativa al Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, como instrumento idóneo para prevenir las distorsiones económicas y la, tan de moda en la actualidad, erosión de las bases imponibles en el seno de la Comunidad. A fin de llevar a cabo estos ambiciosos objetivos, en 1998 se acordó la creación de un grupo de trabajo de evaluación, conocido como Grupo Primarolo, de aquellas medidas fiscales que provocasen una competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembros.

El análisis de las medidas se fundamentaba en el hecho, puesto de manifiesto por la Comisión, de que la competencia fiscal que generan los regímenes fiscales particularmente generosos produce como consecuencia lógica el desplazamiento de la presión fiscal de los Estados miembros desde las formas de actividad económica más fácilmente deslocalizables hacia las bases imponibles derivadas del factor

trabajo que son, por definición, las menos móviles. El Código de Conducta se propuso poner remedio a este fenómeno, estableciendo unos límites a la competencia fiscal allí donde no se había podido actuar a través de la vía clásica de la armonización de las legislaciones fiscales nacionales.

En cuanto a su naturaleza, el Código de Conducta no es una norma jurídica sino una medida comunitaria de *soft law* en forma de Resolución conjunta, que fue adoptada no sólo por el Consejo sino también por los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en su seno, con la finalidad de fijar las líneas de actuación de las Instituciones comunitarias y de los Estados miembros en esta materia.

Al aprobar el Código de Conducta, los Estados miembros se comprometieron, por una parte, a abstenerse de introducir nuevas medidas fiscales que de acuerdo con los criterios acordados pudieran resultar potencialmente perniciosas (*standstill clause*), y por otra, a proceder al desmantelamiento en el plazo más breve posible de todas aquellas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados (*rollback clause*). Pero además, también se obligaron a intercambiar recíprocamente información sobre las medidas fiscales vigentes, o en proyecto, siempre que pudieran entrar en el ámbito de aplicación del Código, y a institucionalizar un grupo encargado de convalidar las medidas fiscales anteriores así como a supervisar las informaciones referentes a las mismas.

Ya desmantelados los regímenes perjudiciales identificados en el Informe Primarolo prácticamente en su totalidad, el grupo del Código de Conducta continua sus trabajos informando semestralmente al Consejo y, a finales de 2014, comenzó a plantearse la conveniencia de actualizar su contenido y los criterios de evaluación de las medidas fiscales potencialmente perniciosas a fin de ampliar su ámbito de actuación en línea con las acciones del Plan BEPS de la OCDE.

A su vez, en diciembre de 2014, se iniciaron las discusiones en torno a la revisión de los regímenes de *Patent Box* tanto a nivel de la OCDE como a nivel europeo en la UE. Complementando al ya aprobado mecanismo del nexo o *nexus approach* de la Acción 5 BEPS, se culminó el proceso con la adopción, tanto en el ámbito OCDE como UE, del criterio final, a propuesta conjunta de Reino Unido y Alemania, del denominado criterio *modified nexus approach*, para la alineación de los regímenes de *Patent Box* con la Acción 5 BEPS a fin de dar cierta flexibilidad al modelo, admitiendo la posibilidad de que los gastos de subcontratación a vinculadas así como los derivados de adquisiciones de activos intangibles cualificados para su posterior cesión dieran derecho a un *up-lift* de hasta un 30 por 100 de beneficio fiscal.

En líneas generales, este criterio exige, bajo la exigencia de actividad sustancial, que el beneficio fiscal aplicable a los rendimientos derivados de la cesión de la propiedad industrial o intelectual, esté directamente relacionado con el gasto originado por las actividades de investigación y desarrollo (I+D) llevadas a cabo por el mismo contribuyente, de cuya explotación se generen rentas positivas. Esto es, debe existir un nexo directo entre el ingreso obtenido y el gasto real soportado, considerado como un indicador fehaciente del desarrollo de una determinada actividad.

Asimismo, el informe final de la Acción 5 define el concepto de activo de Propiedad industrial o intelectual (IP) y lo limita a los siguientes elementos que entienden son aquellos que generan un valor sobre el que podrá aplicarse un beneficio o ventaja fiscal: las patentes y activos equivalentes a las patentes, siempre que tengan un nivel de protección y de requisitos de registro similares al de las patentes y copyright de softwares, entre otros. Esta definición se cierra con una mención a "otros activos" que no cumpliendo con los requisitos para entrar en las otras dos categorías, podrían ser calificados como activos de IP a condición de que pudiera probarse, mediante algún tipo de certificación válida, las características necesarias para que cualificasen como tales.

En diciembre de 2013 el ECOFIN encargó al Código de Conducta que analizase los regímenes de *Patent Box* de los Estados miembros teniendo en cuenta el criterio 3 del Código para la determinación de si una medida es potencialmente perjudicial, que se refiere a la existencia de actividad económica real o sustancial en el Estado miembro que concede los beneficios fiscales, así como los trabajos que se estaban realizando a nivel internacional en esta materia y en particular los trabajos BEPS de la OCDE. En diciembre de 2014, el Grupo Código de Conducta hizo suyo el *modified nexus approach* de la Acción 5 BEPS y decidió que ninguno de los regímenes de propiedad intelectual de la Unión lo cumplía y que, por tanto, eran potencialmente perjudiciales por incumplir fundamentalmente el criterio 3 del Código y que, por tanto, debían ser objeto de modificación.

Así el Código de Conducta analizó a lo largo de 2015, los 16 regímenes de *Patent Box* vigentes en la Unión Europea<sup>35</sup>, incluidos los vigentes en los tres Territorios Históricos y en la Comunidad Foral de Navarra, a fin tanto de dismantlar los vigentes para 30 de junio de 2016, estableciendo un régimen transitorio de cinco años para las cesiones de uso acordadas antes de dicha fecha, como de establecer unos nuevos regímenes que respeten los criterios acordados tanto en el ámbito OCDE como UE.

A punto de culminar el proceso de monitorización de los regímenes de *patent box* en la UE contenido en el *roadmap* to BEPS presentado por la presidencia holandés en enero de 2016, en el informe al ECOFIN del primer semestre de 2017, elaborado el 8 de junio de 2017 bajo la presidencia maltesa, se pone de manifiesto en cuanto al *rollback* o situación de dismantlamiento que todas las jurisdicciones fiscales, salvo Francia, han culminado los procesos de dismantlamiento de los regímenes fiscales perjudiciales. En relación a los nuevos regímenes el informe final recoge el acuerdo del Código de Conducta sobre los nuevos regímenes de Bélgica, Chipre, Hungría,

<sup>35</sup> Bélgica, Chipre, Francia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, España (central y los cuatro subcentrales) y Reino Unido.

Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Portugal, Reino Unido que determina su carácter no perjudicial, quedando pendiente la calificación final de los cinco regímenes del estado español, de Francia y de Italia para el próximo semestre. En particular, en relación a los del País Vasco y del resto del estado, se pide que modifiquen el ámbito de aplicación del *Patent Box*, activos elegibles, por entender que no está alineado con el *modified nexus approach* de la Acción 5 BEPS.

#### 4.2. Evolución y situación actual de los regímenes de Patent Box de los Territorios Históricos del País Vasco.

Los regímenes de *Patent Box* se introdujeron por primera vez en la normativa del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos con efectos 1 de enero de 2008, mediante la introducción de un nuevo artículo, 22 bis, con un régimen similar entre los tres, en las ahora derogadas Normas Forales que estaban vigentes desde 1996<sup>36</sup>.

Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades vigentes desde el 1 de enero de 2014 reprodujeron el tratamiento de la normativa anterior para los rendimientos derivados de la cesión de activos intangibles, introduciendo un nuevo incentivo fiscal para los supuestos en los que el activo se destina al desarrollo de la propia actividad económica.

En líneas generales, y hasta la adaptación de los regímenes de *Patent Box* del País Vasco a los nuevos estándares internacionales, los regímenes consistían en una reducción del 60 por 100 o del 30 por 100 en la base imponible – porcentaje que variaba en función de si el intangible había sido desarrollado por la propia entidad o por terceros – de los ingresos derivados de la cesión de uso y explotación de activos intangibles o propiedad intelectual, entre los que figuraban tanto las marcas, con la excepción del régimen alavés, como otros intangibles de carácter comercial.

<sup>36</sup> Este incentivo se creó en Álava mediante la Norma Foral 14/2008, de 3 de julio; en Bizkaia mediante la Norma Foral 5/2008, de 30 de junio y en Gipuzkoa con la Norma Foral 8/2008, de 23 de diciembre.

En el ejercicio 2016, fue cuando los Territorios Históricos alineándose con las directrices del Plan BEPS así como con los acuerdos adoptados en el seno del Código de Conducta, adaptaron sus regímenes de *Patent Box* a las exigencias del mecanismo del nexo o *modified nexus approach* establecidas por la Acción 5 del Plan, con el objeto de garantizar la relación directa que ha de existir entre el ingreso sobre el que se aplica el incentivo fiscal, resultante de la cesión de un determinado activo en este caso, y el gasto necesario para el desarrollo que haya permitido obtener la propiedad intelectual o industrial que se está explotando.

Así a lo largo de 2016, los tres Territorios Históricos han modificado el artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, *Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial*,<sup>37</sup> a fin de adaptar el tratamiento fiscal de la reducción por la cesión de propiedad intelectual o industrial, complementándolo con la aprobación de un régimen transitorio que permite la aplicación del antiguo régimen de *Patent Box* a aquellos contratos de cesión del derecho de uso o de explotación de la propiedad intelectual o industrial que se hayan formalizado con carácter previo a la entrada en vigor del nuevo régimen<sup>38</sup>.

Se trata de una opción a la que deberán de adherirse los contribuyentes de cuya aplicación

<sup>37</sup> El artículo 37 fue redactado para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de julio de 2016, por Norma Foral 5/2016, 20 julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria en THB; por la Norma Foral 3/2016, de 20 de junio, por la que se introducen determinadas modificaciones para adaptar el ordenamiento tributario foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE así como a directivas y sentencias de la Unión Europea en THG; y por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, del Consejo de Diputados de 19 de julio, para la incorporación al ordenamiento tributario foral de diversos compromisos acordados en el seno de la OCDE y para el cumplimiento de diversas directivas de la Unión Europea en THA.

<sup>38</sup> Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de Bizkaia; Disposición Transitoria Decimonovena de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de Álava-Araba; Disposición Transitoria Vigésima Segunda de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, de Gipuzkoa.

puedan beneficiarse, en la autoliquidación correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de julio de 2016 y con fecha límite del 30 de junio de 2021, momento a partir del cual se aplicará el régimen del *Patent Box* según redacción dada para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de julio de 2016.

Pasamos a resaltar los elementos más notables del nuevo régimen. En primer lugar, y como una de las principales y más comentadas diferencias del nuevo régimen, el incentivo ha de calcularse sobre la renta neta percibida como consecuencia de la explotación de la PI, en vez de sobre los ingresos brutos, si bien, como contrapartida, el porcentaje de reducción se eleva.

Así se aplicará un 70 por 100 de reducción, frente al 60 por 100 vigente con anterioridad, sobre la renta que se derive de la cesión de uso o explotación a terceros de intangibles propios, que hayan sido, bien desarrollados por la propia entidad cedente, o bien obtenidos mediante la subcontratación de su desarrollo a terceros no vinculados, debiéndose entender a estos efectos como renta neta, la diferencia positiva resultante del ingreso bruto del ejercicio proveniente de la cesión de los activos intangibles, una vez deducido el gasto por amortización de los activos en cuestión y los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

No obstante, el segundo párrafo de este apartado limita el incentivo para los supuestos en los que el activo haya sido adquirido o el desarrollo del mismo se haya efectuado mediante subcontratación con una entidad vinculada. Recordemos que el régimen anterior concedía un incentivo autónomo del 30 por 100 en caso de adquisición del activo sin ningún tipo de limitación.

Es decir, si la patente o el activo han sido parcialmente adquiridos a una empresa vinculada a la sociedad cedente o si su desarrollo ha sido subcontratado a una de ellas, el derecho a la aplicación del incentivo se mantiene aunque queda limitado.

La participación de vinculadas en el proceso de desarrollo de los intangibles y su adquisición por parte de la entidad que lo contrata se ven penalizadas, digamos, cuando esta participación suponga más de un 30 por 100 del gasto directamente relacionado con el desarrollo del activo por parte de la propia entidad o de lo que ello supondría a través de la subcontratación del mismo proceso a un tercero no vinculado. La reducción se ve así minorada proporcionalmente en el porcentaje que represente dicho exceso en relación con el total de gasto incurrido.

La Norma Foral asimismo excluye expresamente de los activos susceptibles de generar un derecho a aplicar la reducción del *Patent Box* a rentas que procedan de la cesión de uso o explotación de marcas, incluidas hasta ese momento en la normativa vizcaína y guipuzcoana, así como de obras literarias o artísticas, cinematográficas, programas informáticos de carácter comercial -entendiendo como tales programas estándar, que no hayan sido desarrollados o mejorados por el contribuyente, ni que sean personalizados-, a la vez que prevé la posibilidad de que vía reglamentaria se determinen qué activos intangibles pueden quedar sometidos al régimen, lo cual puede ser ciertamente cuestionable desde el punto de vista del informe 5 de la Acción BEPS que exige la determinación precisa y certera de los activos cualificados para la cesión. De hecho, el informe del Grupo Código de Conducta de 8 de junio de 2017 elevado al Consejo así lo ha puesto de manifiesto y el Consejo en reunión de 16 de junio ha hecho suya dicha conclusión requiriendo de las cinco jurisdicciones fiscales españolas que modifiquen el ámbito de aplicación del *Patent Box* a la mayor brevedad posible.

En segundo lugar, el apartado dos del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, enumera una serie de requisitos que el legislador considera imprescindibles para poder aplicar la reducción desarrollada en el apartado anterior, la cual queda consecuentemente sujeta al cumplimiento de las cuatro siguientes condiciones, dando respuesta al requisito de transparencia exigido tanto por la Acción 5 BEPS como por los criterios del Código de Conducta:

“ (...)

- a) *Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.*
- b) *Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.*
- c) *Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a las mismas.*
- d) *Que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.”*

Por último, en los apartados cuarto y quinto del artículo 37, se establece un sistema de compensación de rentas positivas y negativas que procedan de la explotación de intangibles con origen en distintos períodos impositivos, y a tal fin se introducen las siguientes reglas de aplicación.

Por un lado se pretende paliar el aprovechamiento de rentas negativas derivadas de la explotación de intangibles que haya podido darse durante los ejercicios anteriores, admitiéndose la aplicación de la reducción del 70 por 100 únicamente sobre la renta positiva que exceda de la compensación de las rentas negativas

que fueron integradas al 100% en los ejercicios anteriores, en los que no existía limitación alguna de este tipo.

Por otro, de manera complementaria a la regla anterior, se especifica que, para los supuestos en los que la renta negativa surja en un período impositivo iniciado a partir de julio del 2016, habiendo hecho uso de la reducción previamente, en el que ya se encuentra vigente el nuevo régimen, la renta negativa podrá integrarse en la base imponible del impuesto aplicada la reducción del 70%, con el límite de las rentas positivas que se hubieran integrado en períodos impositivos anteriores, como se indica a continuación. Si aun así, hubiera un exceso de renta negativa, podrá integrarse en su totalidad en la base de ese ejercicio, pudiendo compensarse en los siguientes períodos impositivos.

En cuanto al incentivo regulado en el apartado 4 del artículo 37 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades que incentivaba que el activo se destinase al desarrollo de la propia actividad económica, tenemos que reconocer que sistemáticamente su ubicación no era la correcta debido a que no estamos ante una reducción de ingresos al amparo de un régimen de *Patent Box* potencialmente perjudicial por no cumplir el criterio de sustancia, ya que no se está incentivando la cesión de activos, sino ante el reconocimiento de un gasto derivado de la utilización de los mismos por parte de las entidades que los desarrollan o adquieren.

Por ello, aprovechando la adaptación del *Patent Box* a fin de respetar los criterios del *modified nexus approach*, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de julio de 2016, en Bizkaia y en Álava-Araba se añade un nuevo apartado quinto al artículo 32 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, que se dedica a establecer las normas especiales en materia de gastos, incluyendo dicho incentivo fiscal. Por su parte el Territorio Histórico de Gipuzkoa lo deroga con efectos desde el 1 de julio de 2016.

Las diferencias de este incentivo con respecto al *Patent Box* son notables. Realmente lo que se le

está reconociendo a toda sociedad que aplique este incentivo es un gasto nocial, interno, que nace del desarrollo o adquisición de propiedad intelectual o industrial y posterior aplicación de la misma en el proceso productivo de la propia entidad, incluidas las marcas.

De esta forma se trata de fomentar y potenciar el uso en el propio proceso productivo de este tipo de intangibles en Bizkaia y en Alava y no tanto su desarrollo para que sea explotado en otra jurisdicción fiscal, poniendo en situaciones similares a aquél que lo desarrolla para ceder su uso a terceras partes con aquél que lo utiliza en su proceso productivo, bien lo haya desarrollado él o bien lo haya adquirido de terceros.

El incentivo fiscal se articula mediante el mecanismo de reducción en base imponible de un importe equivalente al 5 por 100 del precio de adquisición/coste de producción de una determinada propiedad intelectual o industrial propia, con el límite del 0,5 por 100 del volumen de ingresos que deriven de la actividad económica en la que se apliquen. Adicionalmente, se permite para los casos en los que la reducción no haya alcanzado el límite máximo establecido respecto del ingreso de la actividad en la que se aplique el intangible en cuestión, la posibilidad de reducir esa diferencia con la compensación por la utilización de marcas registradas y generadas por la entidad, siempre que de igual forma, se apliquen en su actividad.

Finalmente y en cuanto al régimen transitorio que se establece hasta 2021, hay que mencionar que a la fecha de cierre de estas líneas, tanto Álava-Araba como Bizkaia han aprobado<sup>39</sup> en Gipuzkoa se encuentra en tramitación- sendos Decretos Forales de Urgencia en cumplimiento de

nuevos acuerdos complementarios alcanzados en la OCDE y en el Código de Conducta con el objeto de mitigar el riesgo de que se produzcan nuevas entradas de activos al régimen transitorio en fechas cercanas a 30 de junio de 2016, con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación.

Para ello se establecen medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes apliquen el régimen transitorio, ya regulado en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades, a los activos intangibles que se adquieran directa o indirectamente de partes vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que fuesen elegibles, es decir, que no tuvieran derecho a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando.

<sup>39</sup> THB: Decreto Foral Normativo 2/2017, de 6 de junio, por el que se modifica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. THG: Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 4/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 13 de junio, que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la reducción por la explotación de la propiedad intelectual o industrial. THG: en tramitación, pendiente de aprobación a la fecha de cierre de estas líneas.