



LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES VASCAS EN EL NUEVO ORDEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL: PASADO, PRESENTE Y FUTURO

JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (*)

INTRODUCCIÓN

La participación del País Vasco en los foros internacionales en los que se tratan y deciden cuestiones fiscales ha sido una aspiración constante de las instituciones vascas a lo largo de la historia moderna del Concierto Económico, hasta el punto de que, precisamente, el desacuerdo acerca de la forma en que debe hacerse efectiva dicha participación, constituyó un obstáculo que se reveló insalvable en la negociación sobre la renovación del Concierto Económico de 1981 y provocó la ruptura de las negociaciones y la aprobación de forma unilateral, por parte del estado, de la Ley 25/2001, de 27 de diciembre, por la que se prorroga la vigencia del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/1981, de 13 de mayo¹.

No fue sino desde 2010, tras el acuerdo alcanzado en el Congreso con vistas a la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2011 entre el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista, cuando se sentaron las bases para que, por primera vez, representantes del País Vasco acudieran, integrándose en la

delegación estatal, a determinadas reuniones de los grupos de trabajo del Consejo de la UE, en los que se discuten temas fiscales.

El presente trabajo tiene como objeto hacer una descripción de la experiencia acumulada en estos casi nueve años en los que los representantes de las haciendas vascas han participado en los señalados grupos de trabajo así como ofrecer una valoración de la misma, identificando sus principales fortalezas y sus puntos débiles y carencias, tanto desde el punto de vista de la actitud con la que las administraciones vascas han asumido el reto de esa participación como desde el de la forma en que la misma se ha articulado en la práctica. Para ello, la primera parte del trabajo, a modo de introducción, examinará las razones prácticas y fundamentos jurídicos que justifican la participación vasca en los foros fiscales internacionales. La segunda parte realizará una mirada retrospectiva identificando los principales problemas a los que las administraciones forales han debido enfrentarse desde la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea en 1986 hasta la efectiva aplicación del acuerdo de la Comisión Mixta de Concierto Económico de 2010. En la tercera parte, abordaremos la descripción de la participación vasca en los nueve años de experiencia acumulada y el balance de la misma. Por fin, en la última parte, identificaremos los principales retos a los que se enfrentan las administraciones fiscales forales en la definición y aplicación del nuevo orden fiscal internacional, así como las medidas que entendemos pueden

¹ Sobre la cuestión controvertida puede consultarse el trabajo de LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique, "Crisis y renovación del Concierto Económico", Ad Concordiam, 2005.

(*) Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

y deben ser adoptadas con vistas a que nuestro peculiar sistema de financiación se enfrente con garantías de éxito al reto de integrarse con naturalidad en el mismo, en una muestra más de la capacidad de adaptación que ha demostrado el Concierto Económico a lo largo de sus más de 140 años de historia.

I. FUNDAMENTO DE LA PARTICIPACIÓN DE LAS INSTITUCIONES VASCAS EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES

Como es sabido, la Constitución española de 1978, en su artículo 149.1.3, reserva con carácter exclusivo al Estado la competencia en materia de relaciones internacionales. No debe extrañarnos esta circunstancia si tenemos en cuenta las dificultades que debió encarar el tránsito de una concepción profundamente centralista del estado, como la que caracterizaba a la dictadura franquista, a una organización política descentralizada, en la que las Comunidades Autónomas estaban destinadas a asumir un acervo relevante de competencias, de acuerdo con los preceptos del texto constitucional dedicados a la organización territorial del Estado, en su Título VIII. La consecuencia inmediata fue que ninguno de los Estatutos de Autonomía aprobados tras la aprobación de aquella, incluido el Estatuto de Gernika, hicieron mención alguna a la dimensión exterior de su actividad. Si bien, en los albores del estado autonómico esta situación no fue una fuente de tensiones importantes, la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea a partir de 1986, obligó a plantearse el papel que las Comunidades Autónomas, sujetos activos de muchas de las competencias afectadas por la pertenencia al club europeo, debían jugar, tanto en la fase ascendente, es decir, en la definición del contenido de las políticas comunitarias, como en la fase descendente, esto es, en la aplicación de las mismas.

Tampoco los Tratados Constitutivos ayudaban demasiado en la medida en que es un hecho incontrovertido que la Unión Europea es una construcción política realizada por los Estados, en la que la cuestión regional, pese a que

progresivamente ha adquirido protagonismo, no ha dejado de contemplarse como un tema marginal, perteneciente al círculo interno y propio de cada uno de los Estados miembros, sin que a los entes regionales se les otorgara relevancia alguna, al menos inicialmente, en el proceso de integración. Únicamente a partir del Tratado de Maastricht, con la creación del Comité de las Regiones, la asunción del principio de subsidiariedad y la posibilidad de que una autoridad regional pueda representar al Estado miembro en el Consejo, las regiones han comenzado a adquirir cierto protagonismo que, sin embargo, está lejos de satisfacer las expectativas más ambiciosas².

Si nos ceñimos a las competencias fiscales, también nos encontramos con la ausencia en el Concierto Económico de 1981 de precepto alguno dedicado a su dimensión *ad extra*, más allá del necesario sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados por el Estado español o a los que este se adhiera, contenida en su artículo 3³. Tampoco debería sorprendernos esta ausencia de previsiones si tenemos en cuenta que en la primera versión del Concierto las competencias de que disfrutaban las instituciones vascas eran ciertamente limitadas aunque, como veremos, su ejercicio podía colisionar con la normativa comunitaria. Hubo que esperar hasta 1997 en que, tras el correspondiente acuerdo de la Comisión Mixta de Cupo, la Ley 38/1997, de 4

2 El papel de las regiones en la construcción de la Europa comunitaria y la participación del País Vasco en la gobernanza multinivel fiscal y financiera de la Unión Europea, puede consultarse en "Europa de las regiones y el futuro Federal de Europa Balance y perspectivas de la gobernanza multinivel de la Unión Europea" (Eurobasque, 2019), que incluye un capítulo dedicado a "La participación de las entidades sub-estatales en el escenario de gobernanza multinivel fiscal y financiera de la Unión Europea: balance crítico y propuestas de futuro desde la experiencia vasca", trabajo ganador del premio Universitas, 2018.

3 La necesidad de respetar los pactos internacionales se incorporó ya en la tercera renovación del Concierto Económico aprobada mediante Real Decreto de 13 de diciembre de 1906 y se reprodujo en los sucesivos textos concertados ("Las Diputaciones... no podrán adoptar disposición alguna que se halle en contradicción con los pactos internacionales, ajustados por España con las naciones extranjeras").

de agosto, incorporó un apartado 3 a su artículo 5, en el que se preveía expresamente que *“el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico”*. Idéntica previsión contiene el apartado 2 del actual artículo 4 del Concierto, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo.

Más allá de las evidentes connotaciones políticas o ideológicas que plantea la participación de entes regionales en los foros en que se analizan y deciden cuestiones que afectan a la fiscalidad internacional, la asunción de un protagonismo activo por parte de las instituciones competentes del País Vasco deriva, inicialmente, de una realidad jurídica incontestable: las competencias que el bloque de constitucionalidad, integrado por la Disposición Adicional 1ª de la Constitución, el Estatuto de Autonomía de Gernika y el Concierto Económico, reconoce en materia tributaria al País Vasco. Como establece el artículo 1 del Concierto Económico, las instituciones competentes de los territorios históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, asignando a las diputaciones forales las competencias para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran su sistema tributario.

La capacidad reconocida a las instituciones del País Vasco para diseñar su propio régimen tributario, aun con las evidentes limitaciones derivadas de las normas de armonización contenidas en el propio Concierto, de carácter general o propias de cada una de las distintas figuras tributarias, genera no pocas obligaciones para dichas instituciones, en la medida en que, en el ejercicio de dicha competencia, deben respetar, tal y como proclama el artículo 2 del Concierto, los tratados internacionales suscritos por el Estado español, en particular, los Convenios internacionales para evitar la doble imposición y, singularmente, las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. De esta manera, las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben tener muy en cuenta el acervo

completo de la legislación comunitaria, tanto el derecho originario como el derecho derivado, con la creciente profusión de directivas, reglamentos, etc. que integran aquel. No solo eso, sino que también, a su vez, se ven compelidos a tomar en consideración el contenido del llamado *soft law*, instrumentos jurídicos no vinculantes aprobados por las instituciones europeas o la conocida como la *legislación judicial*, derivada de la doctrina dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar el contenido de los Tratados.

Por todo ello, los Territorios Históricos se convierten en sujetos activos y pasivos del proceso de armonización fiscal comunitaria, como titulares exclusivos de las competencias normativas en materia fiscal y de las de aplicación de los tributos y, desde este punto de vista, pocas objeciones teóricas pueden plantearse a su aspiración de participar en el proceso de definición de dicho marco fiscal, básicamente en el ámbito de la imposición directa, más aún, en los últimos tiempos en que la globalización económica, la integración de los mercados y la evolución tecnológica están poniendo de manifiesto la incapacidad de los tradicionales sistemas fiscales y de los instrumentos en manos de los estados para lidiar con la internacionalización de la actividad económica, en la que la aparición de bases imponibles crecientemente móviles, la libertad de circulación de capitales y la ausencia de controles coordinados provocan que atajar la proliferación de paraísos fiscales y de centros financieros ausentes de regulación se convierta en el principal objetivo de las administraciones tributarias y generan el convencimiento de que los problemas afectan de manera global al conjunto de las mismas, con la conclusión de que únicamente mediante la adopción de medidas coordinadas será posible la consecución de los objetivos comunes.

En definitiva, entendemos que la aspiración de las haciendas vascas de ser reconocidas como verdaderas haciendas integrales, no solo justifica el derecho de las mismas de participar en la creación del nuevo orden fiscal internacional, sino que constituye una exigencia y una necesidad ineludible.

II. LA PARTICIPACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES VASCAS EN EL PANORAMA INTERNACIONAL: MIRADA RETROSPECTIVA

Como ya hemos señalado, no fue sino hasta 2010, cuando se produjo el acuerdo entre la administración vasca y española para articular la participación de aquella en los grupos de trabajo del ECOFIN, cuando conocieran asuntos vinculados al ámbito material del Concierto Económico. Ello ha supuesto que, en el periodo que media entre la recuperación del Concierto en 1981 y la señalada fecha, las instituciones vascas competentes en materia fiscal no han tenido participación alguna, ni siquiera testimonial, en el proceso de adopción de decisiones en materia fiscal (fase ascendente), limitándose su protagonismo a la materialización en el ámbito de sus competencias de la adaptación de las directivas aprobadas en materia fiscal o la ejecución y cumplimiento de la normativa emanada de los órganos encargados de su aprobación en el ámbito de la Unión Europea (fase descendente).

Desde el punto de vista de las competencias que el Concierto Económico reconoce a las instituciones del País Vasco podemos constatar cómo el proceso de asunción de capacidad normativa y su ejercicio, singularmente en el ámbito de la fiscalidad empresarial, han venido acompañados de una permanente conflictividad, tanto en el ámbito interno como en el marco europeo, hasta el punto de que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que la aclaración de la cuestión relativa a la compatibilidad del régimen de Concierto Económico con la normativa comunitaria ha sido el problema más relevante al que el régimen concertado ha debido enfrentarse. Efectivamente, el respeto a las libertades básicas o a la disciplina comunitaria sobre ayudas de estado, ha sido el caballo de batalla utilizado de forma recurrente por los que han puesto en cuestión las decisiones normativas de las Juntas Generales durante todo el periodo a que nos referimos, con resultados diversos que tuvieron su punto culminante con la sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 9 de diciembre de 2004 que,

con una doctrina ciertamente cuestionable, como luego se demostró, calificaba como ayudas de estado los elementos más relevantes de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, por separarse de la homóloga normativa estatal, afirmando que el elemento de selectividad (territorial) concurría por el mero hecho de que el ámbito de aplicación de la medida se circunscribiera al correspondiente Territorio Histórico que había aprobado la medida⁴. La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 11 de septiembre de 2008, sin embargo, puso las cosas en su sitio, reconociendo la capacidad de un ente regional para regular la fiscalidad directa empresarial, afirmando que, en el caso, como el de Concierto, de que se cumpliera por el ente regional los requisitos de autonomía institucional, procedimental y económica, el marco de referencia para apreciar la selectividad de la medida, no era el de la totalidad del Estado miembro, sino el de la autoridad (regional) que había adoptado la medida.

Aunque no es el lugar para profundizar en las distintas fricciones que la normativa foral⁵ ha tenido con la normativa comunitaria⁶, enumeraremos las más relevantes a fin únicamente de dejar constancia de ellas:

4 Este argumento ya había sido utilizado por el Abogado General Saggio, en relación con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco al enjuiciar un recurso formulado por la administración general del Estado contra las Normas Forales de Incentivos Fiscales de 1993 y fue el detonante de la llamada paz fiscal, en cuya virtud la administración recurrente desistió del recurso y, con ello, se evitó la posibilidad de que el TJUE se pronunciara al respecto.

5 Nos referiremos en este trabajo a la normativa de Bizkaia, aunque idénticas cuestiones se plantearon en relación con la normativa de los Territorios Históricos de Araba y de Gipuzkoa.

6 Sobre los problemas del Concierto Económico con la normativa comunitaria puede consultarse ALONSO ARCE, Iñaki, "El Concierto Económico en Europa. El equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro", IVAP, Premio Lehendakari Leizaola 2010; o VARIOS AUTORES, "El Concierto Económico en Europa. El equilibrio entre la autonomía tributaria foral y la construcción de la Europa del futuro"; IVAP 2014, European Inkings, nº 3.

- Norma Foral 8/1988, de 1 de julio, de incentivos fiscales a la inversión, declaradas incompatibles con el mercado común de conformidad con el apartado 1 del artículo 92 del Tratado, habida cuenta de que se conceden en forma contraria al artículo 52 del Tratado, mediante Decisión de la Comisión 93/337/CE, de 10 de mayo de 1993.
 - Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya, 4/1992, de 26 de junio, por la que se establecen reglas de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las comunidades Europeas, para la trasposición de la Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de los Estados miembros, confirmada en primera instancia mediante sentencia del TSJPV de 11 de mayo de 1994 y declarada contraria a los principios de armonización y coordinación fiscal del Concierto Económico por sentencia del TS de 4 de diciembre de 1999.
 - Norma Foral 5/1993, de 24 de junio, de Medidas Fiscales Urgentes de Apoyo a la Inversión e Impulso de la Actividad Económica, que originó las opiniones del Abogado General Roberto Saggio en la cuestión prejudicial planteada por el TSJPV en el recurso formulado por la administración general del Estado, finalmente desistido tras la "paz fiscal" del año 2000. Por otra parte, en recurso planteado por la Comunidad Autónoma de la Rioja, el TSJPV en sentencia de 28 de junio de 2002 (confirmada por el TS en la suya de 24 de junio de 2008), anuló el artículo 14, que incluía las llamadas "minivacaciones fiscales" por "*afectar gravemente al deber de contribuir*". Por otro lado, la misma medida fue calificada por la Comisión como ayuda de estado ilegal e incompatible con el mercado común, mediante Decisión 2003/86/CE, de 20 de diciembre, confirmada en primera instancia mediante sentencia de 9 de septiembre de 2009⁷ y ratificada en casación por sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011⁸.
 - Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 26, que contenía las llamadas "vacaciones fiscales" (una reducción degresiva en la base imponible para las empresas de nueva creación), fue objeto de Decisión 2002/806/CE calificándola como ayuda de estado legal e incompatible, confirmada por el Tribunal de Primera Instancia (TPI) en sentencia de 9 de septiembre de 2009⁹ y ratificada en casación por el TJUE el 28 de julio de 2011¹⁰.
 - Norma Foral 7/96, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para 1997, cuya Disposición Adicional 4ª preveía la concesión de un crédito fiscal del 45% en el Impuesto sobre Sociedades para aquellos contribuyentes que realizaran inversiones superiores a 2.500 millones de pesetas. La Decisión 2003/27/CE, calificó la medida como ayuda ilegal e incompatible, siendo ratificada mediante sentencia del TPI de 9 de septiembre de 2009¹¹ y por el TJUE en la de 28 de julio de 2011¹².
- En ninguno de los procedimientos anteriores, en los que se discute la concurrencia de los elementos característicos del concepto de ayuda, se plantea la cuestión de la selectividad territorial, a que hemos hecho referencia, sino que el elemento de selectividad que se analiza tiene que ver con el contenido material de la propia normativa enjuiciada, en la medida en que se afirma que la especificidad, y por tanto la discriminación, deriva del hecho de que el beneficio fiscal resulte aplicable a las empresas

7 Asunto T-87/02.

8 Asunto C-468/09.

9 Asunto T-268/01.

10 Asunto C-474/09.

11 Asunto T-266/01.

12 Asunto C-471/09.

nuevas y no a las existentes (en el caso de las vacaciones y minivacaciones fiscales) o a las empresas que inviertan importes superiores al umbral de 2.500 millones de pesetas y no a las que no superaban dicha cantidad (en el caso del crédito fiscal del 45%).

En otro orden de cuestiones, el régimen especial de los Centros de Dirección, Coordinación y Financieros (incluido en la versión inicial de la Norma Foral 3/1996, del Impuesto sobre Sociedades), fue objeto de escrutinio y declarado perjudicial en el marco del Código de Conducta de Fiscalidad de las empresas, en la primera evaluación elevada al Consejo el 29 de noviembre de 1999. La medida fue derogada por la Norma Foral 4/2002, de 30 de abril, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a los acuerdos de la Comisión Mixta de Cupo de 18-1-2000, en aplicación de la mencionada "paz fiscal".

Como vemos, la participación del País Vasco en foros internacionales en los que se deciden cuestiones que afectan a sus competencias fiscales durante los primeros 30 años de vigencia del Concierto Económico se ha limitado al cumplimiento de las obligaciones que derivan para sus instituciones competentes de la pertenencia al club comunitario, en tanto que región de un Estado miembro. Su participación en la denominada fase ascendente, el proceso de creación de la normativa comunitaria ha sido del todo inexistente, a pesar de que, como ya hemos puesto de manifiesto, desde la aprobación de la Ley 38/1997, el Concierto incorpora una previsión, que obliga al Estado a "arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico"¹³. Como es obvio, la declaración fue

ignorada por los sucesivos gobiernos a pesar de que fue ratificada en la negociación de 2002 e incorporada al actual apartado Dos del artículo 4 del Concierto Económico, que desarrolla el principio de colaboración entre las respectivas administraciones.

La situación permaneció inalterable hasta la celebración de la Comisión Mixta del Concierto Económico (CMCE) de 22 de noviembre de 2010, celebrada en el marco de las negociaciones para conseguir la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado para 2011 entre los Grupos Nacionalista y Socialista en el Congreso de los Diputados, cuyo acuerdo quinto rezaba así:

"Acuerdo cuarto. Consejo Europeo de Ministros de Economía

En el marco de los mecanismos de colaboración previstos en el artículo 4 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico, el Gobierno remitirá a la Comisión Mixta del Concierto Económico información sobre las cuestiones tributarias, especialmente las que afecten a los tributos concertados, que sean objeto de tratamiento en el Consejo ECOFIN.

Asimismo, 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 de 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

o que tengan para ésta una vertiente singular en función de su especificidad autonómica, se tratarán, a iniciativa de cualquiera de las partes y de mutuo acuerdo, mediante instrumentos de cooperación de carácter bilateral".

¹³ El antecedente más inmediato de esta obligación lo encontramos en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 2/1997, de 13 de marzo, por la que se regula la Conferencia para Asuntos Relacionados con las Comunidades Europeas, que señala: "Aquellas cuestiones propias de la participación en los asuntos relacionados con las Comunidades Europeas, que afecten en exclusiva a una Comunidad Autónoma

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."

En cumplimiento de dicho acuerdo el 10 de marzo de 2011, el Director General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, del Ministerio de Economía y Hacienda, convocó a un representante de las Instituciones del País Vasco a la reunión del Grupo de Trabajo del Consejo ECOFIN D-5, sobre Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas, a celebrarse el 11 de abril, en la sede del Consejo, en Bruselas. El objeto de la reunión, según la propia misiva, consistía en renovar el compromiso de los Estados miembros de no establecimiento y desmantelamiento de medidas fiscales perniciosas, además de otros temas relacionados con el Código de Conducta. En la hoja adjunta a la convocatoria se precisa que *"en conclusión, al figurar en el previsible orden del día de la mencionada reunión un punto vinculado al ámbito material y singular del Concierto Económico, se invita a participar en la misma a un representante de las Instituciones del País Vasco para que se integre en la delegación del Estado"*, recordando, también, que *"la posición de este será manifestada por el representante del mismo, sin perjuicio de los mecanismos de coordinación para la formación de dicha posición"*.

En respuesta a dicha convocatoria, el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE), acordó, en su sesión 3/2011, celebrada el 17 de marzo de dicho año, designar como representante de las Instituciones del País Vasco para la reunión del 11 de abril del grupo de trabajo D-5 del Consejo ECOFIN, al representante de la Diputación Foral de Bizkaia en el propio OCTE. Poco después, en la sesión 7 del mismo año, de 14 de septiembre, el OCTE acuerda que a las reuniones de los grupos de trabajo del ECOFIN, D-5, Código de Conducta y D-4, Cuestiones fiscales, en lo que afecte a la imposición directa, asistirá un representante

de una de las Diputaciones Forales, mientras que en el caso de que afecte a la imposición indirecta, asistirá un representante del Gobierno Vasco. La distribución de funciones así establecida responde de forma natural a la asunción de capacidad normativa en materia de fiscalidad directa por las correspondientes Juntas Generales, mientras que en el ámbito de la imposición indirecta las funciones normativas se limitan normalmente a la transposición de directivas en la forma, además, que el Estado decida realizar dicha transposición y a temas de coordinación y colaboración en la gestión tributaria.

Desde ese momento, representantes del País Vasco han acudido a las reuniones de los grupos de trabajo señalados, integrándose en la delegación estatal y participando activamente en las reuniones, si bien, como se verá al hacer balance de la misma, su participación resulta ser manifestamente mejorable, tanto en los aspectos materiales como en los formales que la articulan.

Pero antes de hacer balance de los ocho años en que se ha desarrollado esta participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN, resulta interesante contextualizar el acuerdo alcanzado en la CMCE y su trascendencia para las haciendas forales.

En los últimos años estamos asistiendo a una profunda transformación del panorama fiscal en el ámbito internacional. En pocos años, hemos pasado de una situación en la que la preocupación fundamental de los actores principales protagonistas durante décadas de la fiscalidad internacional (OCDE, ONU, etc.) se centraba en la incorporación de medidas dirigidas a evitar la doble imposición, a la actual, en la que dicha preocupación se ha sustituido, o al menos complementado, precisamente por la contraria: evitar la doble no imposición. Ello es consecuencia directa del cambio en las prácticas económicas y comerciales y en las estructuras de los agentes económicos en un mundo globalizado, cada vez más interconectado, en el que las fronteras para

las relaciones económicas, apoyadas por la evolución tecnológica, prácticamente han desaparecido.

Como poníamos de manifiesto hace algunos años¹⁴, la rápida y creciente integración de los mercados genera grandes oportunidades a nivel mundial, pero lo cierto es que también plantea nuevos problemas, desde el punto de vista económico y social. La sociedad del siglo XXI es consciente de la existencia, cada vez más evidente, de problemas que afectan de manera global al conjunto de las naciones que conforman la comunidad internacional, y cuya solución exige, cada vez con mayor claridad, la adopción de medidas de forma coordinada que aseguren la consecución, en la medida de lo posible, de los objetivos comunes. Ejemplos de ello los encontramos en la lucha contra el cambio climático, la consecución de los llamados objetivos del milenio, la estabilidad de los mercados financieros internacionales, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, el blanqueo de capitales, etc...

Pero si lo anterior es obvio desde el punto de vista de la realidad económica, no lo es menos si nos fijamos en los aspectos que se refieren a los sistemas tributarios. Los regímenes fiscales cerrados, atenazados por la necesidad de preservar la soberanía nacional, en entornos como el europeo en que la política tributaria se ha convertido en la última manifestación de aquélla y uno de los pocos instrumentos en manos de los Estados para influir en la coyuntura económica, se ven indefensos ante la mundialización de los mercados, con unas bases impositivas crecientemente móviles y en los que la libre circulación de capitales y la ausencia de controles coordinados hacen que la competencia fiscal perniciosa, la proliferación de paraísos fiscales y centros financieros ausentes de regulación constituyen el germen de una situación en que la caída de la recaudación fiscal ha puesto en peligro la estabilidad de los presupuestos nacionales y, por ende, la

financiación de las políticas sociales que hasta hace bien poco tiempo constituían uno de los logros más característicos y valorados de las economías desarrolladas.

La internacionalización de la actividad económica y la falta de respuesta de la comunidad internacional no solo plantean obvios problemas de equidad. La ausencia de regulación y control de los mercados, sobre todo los financieros, constituye el caldo de cultivo en el que la aparición de burbujas de distinta naturaleza está afectando a la estabilidad, provocando crisis en la economía de los distintos países, que se contagian de unos a otros a una velocidad y con una intensidad solo equiparable a la velocidad e intensidad con que los mercados están interrelacionados, fruto de ese fenómeno que llamamos globalización.

Ello ha provocado la reacción de la comunidad internacional con el objetivo de adaptar los sistemas fiscales a la nueva realidad económica y empresarial, en un proceso en el que los esfuerzos y propuestas de los distintos actores y organizaciones internacionales se dirigen a la adopción de medidas que coadyuven a la consecución de objetivos palpables, basados en la potenciación del consenso, el diálogo y la cooperación, con el objeto inmediato de avanzar en una acción más coordinada de las autoridades tributarias a fin de materializar las acciones emprendidas y propuestas por los foros internacionales y que vienen a concretarse en la llamada "gobernanza" en el ámbito fiscal, de la que la Unión Europea se ha constituido en un agente activo, dando continuidad a los trabajos realizados en la materia a lo largo del siglo pasado básicamente por la OCDE¹⁵, cuyas

14 RUBÍ CASSINELLO, José: *El encaje del Concierto Económico en el nuevo orden tributario internacional*, Boletín de Estudios Económicos, Vol. LXV, págs. 465 a 491 (Deusto Business School, Bilbao, 2010).

15 La preocupación por la competencia fiscal perniciosa ya se puso de manifiesto a finales del pasado siglo en que los Jefes de Estado del G7, reunidos en la cumbre de Lyon en 1996, encargaron a la OCDE la elaboración de un informe en el que se propusieran medidas para la evaluación de los efectos de las prácticas nocivas en las decisiones de inversión y financiación y las consecuencias para las bases fiscales nacionales. El informe (*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD, 1998) fue aprobado en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en enero de 1998 y sus propuestas, con la creación del

propuestas van adquiriendo cada vez mayor relevancia ante la necesidad de garantizar la viabilidad de los sistemas fiscales en el contexto de la globalización, limitando las prácticas de erosión de las bases imponible y el traslado artificioso de las mismas y asegurando que los beneficios se reconozcan y sean gravados allí donde se desarrolla la actividad generadora del valor y de las rentas imponibles.

La Unión Europea no ha sido ajena al proceso que acabamos de describir. La preocupación por la competencia fiscal perniciosa y la adopción de propuestas para atajarlas han ido de la mano de los trabajos desarrollados en el seno de la OCDE, si bien debemos tener en cuenta las especialidades del marco jurídico comunitario, en el que cualquier medida que se proponga debe respetar los principios de subsidiariedad y proporcionalidad y que, en la medida en que estamos hablando de medidas que afectan a la fiscalidad directa de las empresas, el título que habilita para la intervención comunitaria es el del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento (TFUE) que habilita para la aprobación de 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, y que deben ser adoptadas por unanimidad de todos los Estados miembros. Aun así, la preocupación por la gobernanza fiscal, ha sido una cuestión permanentemente presente en la agenda de la Comisión y, como se verá, la superación del principio de unanimidad sigue siendo una aspiración que la propia Comisión califica de inevitable y absolutamente necesaria y así lo ha puesto de manifiesto recientemente en su comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo y al Consejo *"Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE Comunitaria"*¹⁶.

Fruto de dicha preocupación fue la temprana aprobación de un Código de Conducta europeo

FHTP (Forum on harmful tax practices), constituyen el germen de lo que hoy conocemos como era BEPS en materia de fiscalidad internacional.

16 COM (2019) 8 final, de 15 de enero.

para la fiscalidad directa de las empresas¹⁷, así como la adopción por parte de la Comisión de distintas comunicaciones en materia de gobernanza fiscal en el seno de la Unión y también en relación con terceros países. Como muestras más significativas de este proceso podemos señalar las siguientes comunicaciones:

- *"Política fiscal en la Unión Europea - Prioridades para los próximos años"* de 23 de mayo de 2001¹⁸
- Comunicación *"relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal"*, de 31 de mayo de 2006¹⁹.
- *"La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior"*, de 19 de diciembre de 2006²⁰.
- *"Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal"*, de 28 de abril de 2009²¹.
- Comunicación *"sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países"*, de 27 de junio de 2012²².
- *"Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal"*, de 6 de diciembre de 2012²³.
- Recomendación de la Comisión *"relativa*

17 El Código de Conducta se incluyó como una de las medidas propuestas en el documento COM (1997) 495, *"Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa"*, tras la elaboración de un informe encargado a un grupo de estudio de "alto nivel", presidido por el Comisario Monti, cuyas conclusiones fueron recogidas en el documento COM (1996) 546, titulado *"La fiscalidad en la Unión Europea: informe sobre la evolución de los sistemas fiscales"*.

18 COM (2001) 2260 final.

19 COM (2006) 254 final.

20 COM (2006) 823 final.

21 COM (2009) 201 final.

22 COM (2012) 351 final.

23 COM (2012) 722 final.

a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal", de 6 de diciembre de 2012²⁴.

Las conclusiones de las iniciativas señaladas son similares y se centran en la necesidad de hacer frente a los paraísos fiscales y a la competencia fiscal perniciosa, estimulando el cumplimiento de las normativas fiscales e incrementando la transparencia, el intercambio de información y la cooperación y coordinación administrativa.

Sin embargo, debemos tener en cuenta que, aunque los objetivos de la OCDE y de la Unión Europea son ampliamente compartidos, en el seno de esta última el compromiso con la lucha contra el fraude tiene características propias derivadas de diversas circunstancias, como la necesidad de asegurar la efectiva vigencia de las libertades de circulación de personas, bienes, servicios y capitales, el objetivo de construcción del mercado interior y la proscripción de medidas que atenten contra la competencia en el seno de este. Por otro lado, como ya se ha dicho, las medidas fiscales en el ámbito de la fiscalidad directa deben ser adoptadas por unanimidad de todos los Estados miembros.

Pero el impulso definitivo al proceso que estamos describiendo provino del G-20. En 2009, en la cumbre de Londres, los principales líderes mundiales declararon su preocupación por la evasión fiscal y acordaron adoptar acciones contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos los paraísos fiscales, llegando a un consenso para publicar una "lista de países no cooperantes". El levantamiento de las reservas sobre la eliminación del secreto bancario en caso de fraude, por parte de Suiza, Bélgica, Luxemburgo y Austria llevó al Primer Ministro Británico, Gordon Brown, a declarar que *"esto es el principio del fin de los paraísos fiscales"* y a incluir en el documento final del acuerdo la declaración de que *"la era del secreto bancario ha terminado"*.

Desde entonces, en cada una de las cumbres del G-20, los líderes mundiales han manifestado su apoyo decidido a cuantas actuaciones se dirijan a luchar contra la evasión fiscal, significativamente en el ámbito de la transparencia y el intercambio de información y de la prevención de la erosión de bases imponibles. En la Cumbre de Los Cabos en 2012, se reconoce la dimensión del problema generado por la planificación fiscal agresiva de las multinacionales (MNEs) y se da un mandato a la OCDE para explorar cómo se produce y cómo se puede prevenir esta erosión de las bases fiscales. A partir de este momento se suceden las acciones de impulso, tanto en el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea, encaminadas a eliminar la competencia fiscal perniciosa, dificultar las prácticas de erosión de bases imponibles y traslado artificioso de beneficios de las multinacionales, impulsar la gobernanza fiscal a través del fomento de la cooperación, asistencia mutua e intercambio de información y acabar con la evasión fiscal a través de la eliminación del secreto bancario y el blanqueo de capitales.

Es precisamente en este contexto en el que se produce el acuerdo en la CMCE y representantes del País Vasco comienzan a participar en las reuniones en las que se plantean, analizan y discuten, precisamente, todas estas cuestiones que inciden plena y directamente en las capacidades, normativas y de exacción, que el Concierto Económico reconoce a las instituciones competentes de los territorios históricos, participación a cuyo contenido y forma vamos a referirnos a continuación.

III. LA EFECTIVA PARTICIPACIÓN DEL PAÍS VASCO EN LOS FOROS FISCALES INTERNACIONALES

Vamos a ocuparnos a continuación de realizar una descripción del contenido efectivo de la participación de representantes del País Vasco en ejecución del mandato legal contenido en el artº 4 del Concierto Económico para *"arbitrar los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico"* y su concreta articulación

a través del acuerdo de la CMCE de 22 de noviembre de 2010, para su incorporación a los grupos de trabajo D-4, D-5 y D-8 del ECOFIN, a la vez que procuramos identificar los que a nuestro juicio constituyen los principales puntos débiles del contenido del acuerdo.

Aunque, como acabamos de ver, el acuerdo sobre participación se limita a los grupos de trabajo del Consejo, en una única ocasión representantes del País Vasco han sido convocados a una reunión en la sede de París de la OCDE. Efectivamente, en el orden del día de la 35ª reunión del Forum on Harmful Tax Practices (FHTP), celebrada entre los días 24 a 26 de febrero de 2014, se incluyó, como punto IV del primer día de reuniones, el análisis de los regímenes de reducción por explotación de la propiedad intelectual o industrial (el llamado *patent-box*), contenidos en las respectivas normativas de los territorios forales del País Vasco²⁵ y Navarra. Con independencia del objeto de la cuestión, que se centraba en la revisión de los regímenes de incentivación fiscal de intangibles en el marco de la Acción 5 del Plan BEPS (*“Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”*), la relevancia para el País Vasco estribaba en que se trataba de la primera ocasión en la que, fuera del ámbito de los grupos de trabajo de la UE, se producía una intervención de sus representantes que implicaba el reconocimiento por parte de un organismo internacional (en este caso, de la OCDE) de la capacidad normativa foral para la aprobación de un régimen fiscal.

Podríamos preguntarnos la razón por la que la administración del Estado, tan reticente siempre a compartir protagonismo en cuestiones que afectan a las “relaciones exteriores”, en este caso reclamó la presencia de los representantes vascos para integrarse en su delegación. La razón no es otra que la necesidad de contar con el consentimiento y el compromiso de las instituciones forales de adaptar la normativa en cuestión para su alineación con el criterio

(*modified nexus approach*) acordado en el seno del FHTP por parte de la delegación española. De hecho, como ya hemos señalado, esta ha sido la única ocasión en que representantes vascos han sido “invitados” a reuniones de grupos distintos a los contenidos en el acuerdo de la CMCE.

Y aquí encontramos la primera crítica que queremos poner de manifiesto al acuerdo alcanzado, que no es otra sino la limitación de la participación vasca a los grupos de trabajo del ECOFIN, quedando fuera de su ámbito cualesquiera otros foros en los que se discutan cuestiones que afecten a asuntos vinculados con competencias fiscales. Resulta obvia, en el marco de la Unión Europea, la relevancia de la participación en los órganos preparatorios del Consejo, en cuanto que el mismo ejerce la función legislativa, en exclusiva o en régimen de codecisión con el Parlamento Europeo. Sin embargo, como ya se ha señalado, el impulso de la nueva gobernanza fiscal a nivel mundial ha sido asumido por los principales jefes de estado reunidos en el G-20 y estos han encargado el análisis, estudio, desarrollo e implementación de las medidas a la OCDE, que se ha erigido en el principal protagonista del nuevo orden fiscal internacional, a través de su Comité de Asuntos Fiscales (CFA), en cuyo seno se están desarrollando los principales trabajos a través del Grupo Directivo del Marco Inclusivo del Plan BEPS, el Foro sobre Administración Tributaria (FTA) o el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (Global Forum), sin perder de vista el resto de grupos preparatorios dependientes del CFA²⁶, en los que representantes de la administración tributaria española participan activamente y cuya actividad se coordina de manera creciente con los de la Unión Europea en vistas a la consecución de los objetivos comunes. Resulta obvia la necesidad de la presencia institucional vasca en estos grupos de trabajo en los que se están sentando las bases de la nueva fiscalidad internacional, no solo en cuanto al contenido material de la normativa tributaria dirigida tanto

25 Para Bizkaia, artº 37 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades.

26 <https://oecdgroups.oecd.org/Bodies/ListByNameView.aspx?book=true>

a evitar la doble imposición como la ausencia de imposición, sino al desarrollo e implementación de prácticas administrativas de coordinación y colaboración que asegure la efectiva tributación de acuerdo con los principios internacionalmente aceptados y acordados. A modo de ejemplo, el contenido material de las directivas ATAD 1²⁷ y ATAD 2²⁸, se inspiran directamente en el resultado de los trabajos del Marco Inclusivo del Plan de Acción BEPS, mientras que las sucesivas directivas de cooperación interadministrativa en el ámbito de la fiscalidad²⁹, (conocidas por sus acrónimos DAC1 a DAC 6) toman como base el nuevo estándar de intercambio de información desarrollado en el seno del Global Forum.

A la vista de lo anterior, no podemos sino constatar la significativa ausencia de las instituciones fiscales vascas en foros distintos a los grupos de trabajo europeos del Consejo y lamentar el flagrante incumplimiento del principio de colaboración contenido en el artº 4 del Concierto que exige su participación en cualesquiera acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del Concierto Económico. Tras ello, nos ocuparemos a continuación precisamente de describir el contenido y la forma de su participación en los que constituyen el objeto del acuerdo alcanzado en la CMCE de 2011, es decir en los grupos de trabajo D-4 (Cuestiones tributarias) y D-5 (Código de Conducta)³⁰.

27 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

28 Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

29 Directiva (UE) 2011/16, de 15 de febrero de 2011, sobre cooperación interadministrativa en el ámbito de la fiscalidad.

30 Aunque el acuerdo extiende la participación al Grupo D-8 (Lucha contra el fraude) el objeto del mismo se contrae a cuestiones relacionadas con la protección de los intereses financieros de la UE y la lucha contra el fraude y otras actividades ilegales que afectan a esos intereses, ajenas por tanto a las competencias fiscales reconocidas a las instituciones vascas por el Concierto Económico.

Para darnos cuenta de la trascendencia de la participación en estos grupos de trabajo debemos tener en cuenta que, cuando hablamos de fiscalidad, las decisiones en el marco de la Unión Europea se adoptan en base a lo dispuesto en los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento Europeo (TFUE) que prevén, en el primer caso, la adopción por unanimidad en el seno del Consejo, mediante un procedimiento legislativo especial, de 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 y, en el segundo, por idéntico procedimiento, la adopción de 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, preceptos sobre los que se ha sustentado tradicionalmente la adopción de decisiones en materia de fiscalidad indirecta y directa, respectivamente. Esta circunstancia nos da una idea de la importancia de contar con una participación directa en los grupos de trabajo que analizan y sustentan las decisiones fiscales del único órgano en la Unión Europea que asume la competencia para adoptar decisiones en materia fiscal, como es el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) y, por lo tanto, de participar en la denominada fase ascendente del derecho fiscal comunitario.

Antes de comenzar con la descripción de la participación vasca en los grupos de trabajo, ya podemos adelantar e identificar otra de las carencias más significativas del acuerdo de CMCE, que no es otro que la limitación de dicha participación a los grupos de trabajo exclusivamente técnicos. Como es sabido, las conclusiones de los grupos de trabajo se coordinan en el seno de los Grupos de Alto Nivel (HLG) y se preparan en el COREPER II con carácter previo a su sometimiento a la consideración del Consejo ECOFIN. De esta manera cualquier

decisión de carácter político queda extramuros de la participación vasca institucionalizada que ve limitada su intervención a las cuestiones puramente técnicas. Sin que queramos con esta afirmación restar importancia a la implicación vasca en los repetidos grupos de trabajo, que valoramos de forma altamente positiva, lo cierto es que cualquier decisión relevante en la materia se adopta en ausencia clamorosa de ninguna representación vasca en los órganos de decisión correspondientes.

Centrándonos ya en la participación en los grupos de trabajo del Consejo, debemos dejar constancia de que por parte de la representación vasca se ha acudido a las reuniones que se han convocado en el marco de las dos formaciones del Grupo D-4 (Fiscalidad directa y Fiscalidad indirecta) así como a las que se ha desarrollado en el marco del Grupo D-5 del Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas y los subgrupos dependientes de ellos.

Aunque queda fuera del objeto de este trabajo la explicación del contenido de los distintos proyectos que se vienen desarrollando en el seno de los grupos de trabajo, parece procedente que, al menos, enumeremos los principales temas tratados, a fin de hacernos una idea cabal de la trascendencia de nuestra presencia allí, así como de aquellos que van a marcar el proceso en el corto y medio plazo.

III.A. Grupo de trabajo D-5: Código de Conducta de fiscalidad de las empresas

Comenzando por el Grupo D-5, como es sabido, el principal objetivo del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas desde su constitución ha sido y sigue siendo el de evaluar la alineación con los principios del código de distintos regímenes preferenciales existentes en la normativa tributaria de los distintos estados para, en caso de que fueran calificados como perniciosos, asumir el compromiso de derogarlos (*rollback clause*) así como también el de no introducir nuevos regímenes que pudieran ser calificados como tales (*standstill clause*). Limitándonos a lo sucedido desde la

incorporación vasca al grupo³¹ en 2014 y 2016 fue declarado pernicioso, junto con los vigentes en la práctica totalidad de los Estados miembros, el régimen de reducción de los ingresos por explotación de la propiedad intelectual o industrial contenido en la normativa de los territorios históricos y de Navarra que fue objeto de modificación, en consecuencia, para su adaptación a los principios del llamado *modified nexus approach*, desarrollado en el marco de la Acción 5 del Plan BEPS y adaptado y asumido en el ámbito de la normativa comunitaria.

Uno de los trabajos más relevantes en el seno del grupo fue la sorprendente aprobación, en el plazo de unos pocos meses en 2016, de la llamada Directiva ATAD 1³² cuyo fundamento radica en el objetivo de "*hacer frente a las prácticas de elusión fiscal transfronteriza y proporcionar un marco común para la incorporación de los resultados del proyecto BEPS a las legislaciones nacionales de los Estados miembros de manera coordinada*", mediante el establecimiento de un nivel mínimo de protección frente a las prácticas de elusión fiscal en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades en toda la Unión. Calificamos de sorprendente la aprobación de la medida, no solo por la escasez de tiempo en la que se alcanzó el consenso unánime necesario para su adopción, sino por el propio contenido de la directiva, por cuanto supone un giro copernicano en las prácticas usuales en materia de fiscalidad directa en el seno de la Unión que, en opinión de un amplio sector de la doctrina, no encuentra justificación en el título jurídico en el que se basa su aprobación (la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado, prevista en el artº 115 del TFUE) ni

31 Como ya se ha dicho, en la primera evaluación (1999) ya fueron declarados contrarios a los principios del Código, los regímenes de los Centros de Coordinación, Dirección y Financieros contenidos en la normativa vasca y navarra.

32 Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

respetar los principios de subsidiariedad y proporcionalidad³³.

Además de las actividades señaladas, el Grupo D-5, se ha venido ocupando de otras cuestiones a través de la creación de Subgrupos cuyo trabajo es objeto de supervisión posteriormente por el propio Grupo. Con independencia de otros, cuya labor ha finalizado o se encuentran inactivos³⁴, en la actualidad se encuentran operativos tres de ellos: el Subgrupo Anti-abuso, que se encarga del examen y propuesta de medidas defensivas contra las jurisdicciones no cooperativas en el marco de pagos entrantes y salientes (*inbound and outbound payments*), el Subgrupo Terceros Países, encargado del diálogo con terceros países y el examen y seguimiento de las medidas adoptadas en relación con las decisiones acordadas, cuyo resultado más relevante ha sido el de la aprobación y mantenimiento de la lista europea de jurisdicciones no cooperativas³⁵, y el Subgrupo Criterios del Código, para la clarificación de la interpretación y aplicación de los criterios 3 y 4 del Código de Conducta, esto es, si las ventajas fiscales se otorgan sin que

exista actividad económica sustancial en el Estado miembro que las reconoce o si las normas para determinar los beneficios de las actividades internas de los grupos multinacionales se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos y, en particular, a las normas acordadas en el seno de la OCDE.

III.B. Grupo de trabajo D-4 Cuestiones Fiscales

El Grupo D-4 (Cuestiones Fiscales) se desglosa en dos formaciones: fiscalidad directa y fiscalidad indirecta. La primera se ha encargado del desarrollo de los trabajos relativos a la introducción de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS o CCCTB, por sus siglas en inglés) así como de cuestiones relativas a la cooperación administrativa y el intercambio de información, mientras que la segunda ha centrado su actividad en asuntos referentes al IVA, los impuestos especiales, la fiscalidad digital y el impuesto sobre transacciones financieras.

III.B.1) Fiscalidad Directa

Aun cuando las primeras propuestas son anteriores y se remontan a 2001³⁶, el Grupo D-4 comenzó a debatir sobre la implantación del proyecto BICIS a raíz de la propuesta de la Comisión en 2011³⁷ de establecer un régimen de normas comunes destinadas al cálculo de la base imponible de las sociedades que residen a efectos fiscales en la UE y de las sucursales de las sociedades de terceros países situadas en la UE. La propuesta era ambiciosa, pero precisamente su magnitud llevó al estancamiento de las negociaciones en el Consejo. En el Plan de Acción de junio de 2015, la Comisión anunció que volvería a impulsar este importante proyecto

33 Ver Barreiro Carril, M. C. (2019). "La controvertida base jurídica de la Directiva antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación". *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 62 de 2019, páginas 155 a 196 (<https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.62.05>).

34 Los subgrupos A y B fueron creados en 1998 a raíz de la aprobación del Código, con el objetivo, el primero, de evaluar las medidas en el área de servicios intragrupos y, posteriormente, en relación con el intercambio de información respecto de precios de transferencia (APAs) y el segundo, de la evaluación de medidas relativas a servicios financieros y compañías off shore. Por su parte, en 2009, fue creado otro subgrupo, conocido como Subgrupo Anti-abuso, encargado de examinar y establecer una Guía para la evaluación de medidas antiabuso relacionadas con las transferencias de beneficios entrantes y salientes (*inbound and outbound profit transfers*), las asimetrías híbridas y, en particular, los préstamos participativos, cuyo trabajo ya ha sido superado tras la aprobación de Directivas como las ATAD 1 y ATAD 2.

35 La última revisión fue adoptada en el ECOFIN de 12 marzo de 2019 (Doc. 7441/19), en la que tras completar el escrutinio de 92 jurisdicciones, 15 de ellas se incluyen en la lista de jurisdicciones no cooperativas, mientras que 34 se han comprometido a adoptar las medidas necesarias y constan también las prórrogas concedidas a once de ellos con objeto de que aprobaran las reformas necesarias para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos con la UE.

36 Comunicación de la Comisión (2001) 582 final, de 23 de octubre de 2001, Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria.

37 Comunicación de la Comisión COM (2011) 121, de 16 de marzo de 2011, propuesta de directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades.

siguiendo un proceso, más manejable, en dos etapas. La primera etapa centrada en garantizar la base común. Una vez superada esta primera etapa, habría que introducir el aspecto de la consolidación y el reparto de la base imponible, de mayor complejidad.

El nuevo impulso de la BICCIIS se produce a partir de 2016³⁸ y los trabajos en el grupo D-4 del Consejo se han centrado en el desarrollo de la primera etapa, ofreciendo como novedad más notable que la BICCIIS será obligatoria para todos los grupos con unos ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros. Precisamente, el desarrollo de la segunda etapa reviste, como se verá, una especial trascendencia para el País Vasco, por cuanto supone el establecimiento de reglas concretas para la distribución de la base consolidada entre los Estados miembros, que evoca los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico para la exacción del impuesto sobre sociedades, además de la gestión del impuesto a través de un sistema de ventanilla única, que deberá tenerse en cuenta para la distribución del impuesto entre las administraciones común y forales.

La incorporación de representantes vascos al Grupo D-4 coincidió con la aprobación de la Directiva de Cooperación Administrativa³⁹ (conocida por sus siglas DAC1), como instrumento indispensable para reforzar la lucha contra la evasión y al fraude fiscal, en la era de la mundialización, del enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, y del número de transacciones transfronterizas, que ponen de manifiesto la necesidad de los Estados miembros de una asistencia mutua eficaz en el ámbito de la fiscalidad, en el que el intercambio de información asume un papel

relevante. El acceso a la información sobre las rentas y los activos que poseen en el extranjero los contribuyentes residentes tiene una gran importancia para las autoridades tributarias. Por consiguiente, el intercambio de información sobre los contribuyentes que realizan actividades transfronterizas es un elemento fundamental de una cooperación administrativa eficaz, así como una de las formas de cooperación incluidas en la DAC1, que prevé tres modalidades de intercambio de información, a saber: i) el intercambio de información previa solicitud (*on request*), que se refiere a la información relativa a personas o transacciones concretas solicitada por el país requirente; ii) el intercambio espontáneo de información, que se refiere a los flujos no sistemáticos de información que se consideran de interés para el país receptor; y iii) el intercambio automático de información, que hace referencia al intercambio de información fiscal, a través de formatos predefinidos y en fechas predeterminadas, sin solicitud previa por parte de otro país.

Desde la aprobación de la DAC1, se han sucedido las iniciativas de la UE que modifican aquella y que establecen requisitos para el intercambio automático obligatorio de información en materia fiscal, asumiendo además los acuerdos en relación con el intercambio automático de información sobre cuentas financieras sobre la base del Estándar común de comunicación de información (*Common Standard Report - CSR*) desarrollado en el marco del Global Forum de la OCDE:

- la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 16 de diciembre de 2014, en relación con el intercambio automático de información sobre cuentas financieras entre los Estados miembros sobre la base del Estándar común de comunicación de información de la OCDE que dispone el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras de no residentes (DAC 2);
- la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático

38 Comunicación de la Comisión COM (2016) 682, de 25 de octubre de 2016, Establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable para la UE y las propuestas de Directivas contenidas en las Comunicaciones COM (2016) 683 y COM (2016) 685.

39 Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

de información relativa a los acuerdos tributarios previos con efecto transfronterizo (DAC 3);

- la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información sobre los informes país por país entre las autoridades fiscales (DAC 4);
- la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DAC 5);
- la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018, en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC 6).

III.B.2) Fiscalidad Indirecta

En lo que se refiere a la formación de Fiscalidad Indirecta del Grupo D-4, además de las cuestiones relativas al IVA y a los Impuestos Especiales a que luego nos referiremos, la actividad se ha centrado en el análisis de sendas propuestas relativas a la implantación de dos nuevas figuras impositivas, la primera que recae sobre las transacciones financieras (*Financial Transaction Tax – FTT*) y la segunda, que pretende gravar los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (*Digital Services Tax – DST*). A ambas nos vamos a referir a continuación, así como al eco que han tenido en el marco doméstico con la aprobación por el Consejo de Ministros de sendos proyectos de ley, dirigidos a incorporar al sistema tributario nacional ambos impuestos que, de ser finalmente aprobadas, deberán ser objeto de concertación e incorporadas a los sistemas tributarios forales, en aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Concierto Económico, que impone la obligación a ambas administraciones de proceder, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del Concierto Económico, especificando los efectos financieros que se deriven de dicha adaptación,

en el caso, como el que nos ocupa, de creación de nuevas figuras tributarias.

III.B.2.1) Fiscalidad del sector financiero

Coincidiendo prácticamente con la incorporación de los representantes del País Vasco al grupo de trabajo D-4 Cuestiones fiscales, la Comisión presentó una comunicación⁴⁰ en la que abogaba por el establecimiento de impuestos adicionales aplicables al sector financiero, como una posible solución con vistas a la generación de ingresos, aduciendo tres razones fundamentales para su implantación: en primer lugar, la posible contribución de los impuestos a procurar una mayor eficiencia y estabilidad de los mercados, así como a reducir su volatilidad y los efectos perjudiciales de una asunción de riesgos excesiva; en segundo lugar, la necesaria compensación por parte del sector financiero a su responsabilidad en la generación de la crisis internacional y su magnitud, así como en las negativas repercusiones presupuestarias sobre el nivel de endeudamiento público a escala mundial y, por último, una contribución más equitativa del sector que compensara la exención del IVA de los servicios financieros.

Poco después, en septiembre de 2011, la Comisión presentó la propuesta de directiva⁴¹ relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE, que sirvió de base para el arranque de los debates en el seno de la formación de fiscalidad indirecta del grupo de trabajo D-4, que celebró siete reuniones, inicialmente bajo la Presidencia polaca y, a continuación, bajo la Presidencia danesa, en las que quedó patente la imposibilidad de lograr el necesario respaldo unánime de los Estados miembros para la adopción de un sistema común del impuesto. En estas circunstancias, once Estados miembros (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia)

⁴⁰ COM (2010) 549, de 7 de octubre de 2010.

⁴¹ COM (2011) 594 final, de 28 de septiembre de 2011.

dirigieron solicitudes oficiales a la Comisión para establecer entre sí una cooperación reforzada para el establecimiento de un sistema común del FTT, al amparo de lo dispuesto en el artº 329 TFUE, que fue finalmente autorizada por el Consejo el 22 de enero de 2013⁴² y que originó la correspondiente propuesta de la Comisión al Consejo⁴³, básicamente idéntica a la anterior.

Tras la salida de Estonia del Grupo de cooperación reforzada en marzo de 2016 y al no poderse alcanzar durante estos años avances significativos en las negociaciones, Alemania y Francia decidieron en junio de 2018 un nuevo planteamiento con intención de impulsar el proceso y concluir cuanto antes las negociaciones en el seno de la UE. En enero pasado, concretaron su planteamiento de modo que, siguiendo el modelo francés, el impuesto debería gravar la adquisición de acciones de sociedades cotizadas que tengan su sede principal en un estado miembro y cuya capitalización a 1 de diciembre del año anterior superare los 1.000 millones de euros. El tipo impositivo mínimo sería del 0,2% y los ingresos recaudados a nivel nacional deberían distribuirse según un mecanismo pendiente aún de definir. Los diez Estados miembros que permanecen en la cooperación reforzada han apoyado que las negociaciones prosigan con base en la propuesta franco-alemana.

Sin perjuicio de su participación en el grupo de corporación reforzada, España también se ha sumado a los países que apuestan por la aprobación de medidas unilaterales de gravamen de las transacciones financieras⁴⁴, a la espera de la adopción de medidas coordinadas en el seno de la UE⁴⁵, si bien la

delicada situación política surgida tras la moción de censura al gobierno del Partido Popular y la subsiguiente finalización de la XII y XIII legislaturas, han provocado, por el momento, la imposibilidad de la tramitación parlamentaria de los correspondientes proyectos.

Sin entrar en el contenido material del proyecto de ley caducado, nos interesa analizar las consecuencias que para el sistema tributario de los Territorios Históricos podrían derivarse de su aprobación, desde el punto de vista del Concierto Económico, en la medida en que, como ya hemos señalado, la Disposición Adicional Segunda del CE obliga a la concertación de cualquier nueva figura tributaria que se introduzca en el sistema tributario estatal.

Como en cualquier figura tributaria concertada, las cuestiones a analizar se centran en la determinación de los puntos de conexión que afectan a la capacidad normativa de los Territorios Históricos para su configuración, los aplicables para la distribución de la exacción del impuesto y los relativos a la gestión e inspección del mismo, en los que nos vamos a detener someramente, ante la evidencia de la provisionalidad del texto que analizamos: el proyecto de ley aprobado en la XII legislatura, caducado, como se ha dicho, tras la convocatoria de las últimas elecciones.

El hecho imponible del impuesto, se identifica en el proyecto con las adquisiciones a título oneroso de acciones representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, o de otro Estado de la Unión Europea, que tenga la consideración de regulado o en un mercado considerado equivalente de un tercer país.
- b) Que el valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros.

miembros participantes no mantendrán ni introducirán otros impuestos sobre las transacciones financieras distintos del contemplado en ella.

42 La Decisión del Consejo fue impugnada por el Reino Unido, siendo desestimado el correspondiente recurso de anulación por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 30 de abril de 2014 (Asunto C-209/13).

43 COM (2013) 71 final, de 14 de febrero de 2012.

44 El proyecto de ley regulador del ITF se encuentra publicado en el Boletín Oficial del Congreso de 25 de enero de 2019 (iniciativa legislativa nº 121/000040 de la XII Legislatura).

45 La aprobación de la Directiva obligaría a la adaptación del impuesto a la misma, por cuanto el artículo 15 de la propuesta señala que Los Estados

A diferencia de la propuesta de la Comisión⁴⁶ se inclina la regulación propuesta por la aplicación del “principio de emisión”, al vincular la realización del hecho imponible del impuesto a la nacionalidad de las entidades cuyas acciones son objeto de contratación. La razón de dicha decisión se hace descansar, según la exposición de motivos, en la consideración de que, de esta manera, se minimiza el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros así como en razones de armonización con gravámenes similares previamente adoptados por otros países europeos, como Francia e Italia.

En lo que se refiere a la capacidad normativa, la primera decisión afecta a la consideración del nuevo tributo como de normativa autónoma o de normativa común. Aunque es indubitada y constante la aspiración de los Territorios Históricos de contar con la máxima capacidad normativa en cualquier figura tributaria, la naturaleza indirecta del tributo que analizamos, su armonización a nivel europeo y el carácter provisional del mismo, nos hace pensar que será harto complicado vencer la tradicional resistencia de la administración del Estado a reconocer dicha capacidad, de la que tenemos muestra clara en la consideración de tributos concertados de normativa común de cuantas concertaciones se han llevado a cabo en los últimos tiempos⁴⁷. Aun así, podría reconocerse una capacidad normativa limitada a determinados parámetros del impuesto, que podrían extenderse a horquillas a la hora de

fixar el tipo de gravamen, como en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o el Impuesto sobre Actividades de Juego, en los que los Territorios Históricos pueden elevar los tipos hasta un 15% y un 20%, respectivamente, o al establecimiento de determinadas exenciones y/o bonificaciones.

En caso de que se reconozca capacidad normativa, total o parcial, a los Territorios Históricos, se plantea la identificación del criterio a utilizar para la atribución de dicha capacidad. En este ámbito se abren distintas posibilidades en función de si la capacidad normativa se hace depender de elementos subjetivos (domicilio de los sujetos intervinientes en la transacción) u objetivos (relativos a la entidad cuyas acciones son objeto de contratación y gravamen).

En el primer caso, la normativa aplicable quedaría vinculada al domicilio fiscal del contribuyente (adquirente de las acciones), para lo que debería imponerse la obligación de comunicar su domicilio fiscal al intermediario financiero que actuaría, cuando lo haga en nombre de terceros, con carácter general, como sustituto de aquel.

La alternativa a la propuesta planteada sería la de vincular el punto de conexión normativo al domicilio fiscal (o social) de las entidades cuyas acciones son objeto de transacción, lo que evitaría que las adquisiciones de acciones de las mismas entidades pudieran estar sujetas a distinta imposición, en función del domicilio del contribuyente (adquirente de las acciones) y el eventual ejercicio de la capacidad normativa por los territorios forales.

En lo que respecta a la exacción, los sujetos pasivos deberían tributar, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La determinación de dicho volumen de operaciones se cuantificaría en función del porcentaje que represente la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones

46 El proyecto de Directiva planteado por la Comisión se inclina por la aplicación del “principio de establecimiento”, en virtud del cual se someten al impuesto las transacciones sujetas a condición de que al menos una de las partes en la transacción esté establecida en el territorio de un Estado miembro participante y de que una entidad financiera establecida en el territorio de un Estado miembro participante sea parte en la transacción, actuando por cuenta propia o por cuenta de terceros, o actúe en nombre de una parte en la transacción (artículo 3 de la propuesta de Directiva).

47 El Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito, las 3 figuras que componen los llamados impuestos “medioambientales”, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero o el Impuesto sobre Actividades de Juego, todos ellos, calificados como tributos concertados de normativa común.

relativas a acciones de sociedades con domicilio fiscal en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo.

El punto de conexión relativo a la inspección del impuesto seguiría, como es habitual, el criterio que se establezca para la aplicación de la normativa, común o foral.

III.B.2.2). Fiscalidad digital

La preocupación de la Comisión por la fiscalidad de la economía digital se puede de manifiesto a través de su comunicación⁴⁸ sobre "Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital" y asumida por el Consejo desde sus Conclusiones de su reunión de 5 de diciembre de 2017⁴⁹ (Responder a los desafíos de la imposición de los beneficios de la economía digital), en el que, entre otras cuestiones, destaca la importancia de garantizar que todas las empresas paguen la parte de impuestos que en justicia les corresponde en condiciones equitativas a escala mundial y alienta, a este respecto, a llevar a cabo una estrecha colaboración entre la UE, la OCDE y otros socios internacionales en respuesta a los retos de la imposición de los beneficios de la economía digital, haciendo hincapié en la necesidad de enfrentar el actual desafío que supone garantizar que las normas fiscales internacionales se adecuen tanto al sector digital como a los más tradicionales de la economía, más allá de la elusión y evasión fiscales. A raíz de dichas Conclusiones, en marzo de 2018 la Comisión presentó su "paquete sobre fiscalidad digital", que incluía:

- i) una propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen las normas sobre el impuesto de sociedades con una presencia digital significativa (basada en el artículo 115 del TFUE)⁵⁰;

- ii) una Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas que cuentan con presencia digital significativa⁵¹;

- iii) una propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (basada en el artículo 113 del TFUE)⁵²;

- iv) una Comunicación titulada «Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital»⁵³.

Los debates, en el seno del Grupo D4, se centraron en la propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales («Directiva ISD»). El planteamiento inicial de la propuesta proponía gravar, además de la *publicidad digital selectiva*, la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales (*venta de datos*), así como los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (*actividades de intermediación*). Sin embargo, a raíz de los debates del Consejo ECOFIN del 4 de diciembre de 2018, se acordó estudiar un posible instrumento con un ámbito de aplicación más limitado, que abarcara únicamente la primera, la *publicidad digital selectiva*. Con este objetivo, se aprobó una nueva propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre la publicidad digital que grava los ingresos procedentes de la prestación de servicios de publicidad digital (o Impuesto

48 COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017.

49 Documento del Consejo nº 15175/17.

50 COM (2018) 147 final, de 21 de marzo de 2018.

51 C (2018) 1650 final.

52 COM (2018) 148 final.

53 COM (2018) 146 final.

sobre la Publicidad Digital – IPD). Aun cuando la propuesta es ampliamente apoyada por un gran número de Estados miembros, algunos de ellos siguen manifestando serias discrepancias en torno a cuestiones concretas, que deberán dilucidarse en las siguientes reuniones del grupo técnico. Ante ello, la Presidencia propuso aplicar un enfoque de doble vía a los trabajos:

- a) El Consejo y los Estados miembros continuarán trabajando conjuntamente para alcanzar, de aquí a 2020, un acuerdo en relación con una solución mundial a escala de la OCDE, con el fin de hacer frente a los desafíos fiscales de la digitalización de la economía.
- b) En caso de que a finales de 2020 se haga evidente la necesidad de un plazo más extenso para alcanzar un acuerdo a escala de la OCDE, el Consejo podría, según resulte necesario, volver a abordar las propuestas IPD e ISD y el posible enfoque de la UE con respecto a los retos fiscales derivados de la digitalización.

A pesar de que los debates siguen encima de la mesa y de la falta de acuerdo sobre aspectos sustanciales, así como de las advertencias sobre las eventuales consecuencias negativas que pudieran derivarse de su adopción unilateral por parte de los países señaladas por la OCDE, varios Estados miembros ya han aprobado o están en proceso de adopción, nuevas figuras tributarias que graven a los grupos que operan en la economía digital⁵⁴.

España también se ha sumado a los países que han optado por la aprobación de medidas unilaterales y provisionales⁵⁵, si bien, al igual que

en el caso del proyecto de impuesto sobre las transacciones financieras (ITF), la situación política surgida tras la moción de censura al gobierno popular y la subsiguiente finalización de la XII legislatura y repetida convocatoria de nuevas elecciones, han provocado, por el momento, la imposibilidad de la tramitación parlamentaria del proyecto de Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (ISD)⁵⁶ aprobado por el ejecutivo, que reproducía, en sus líneas generales, la propuesta original de la Comisión contenida en el paquete de fiscalidad digital⁵⁷. Aunque el proyecto de ley ha caducado tras la última convocatoria de elecciones, el Gobierno en funciones ha anunciado su intención de volver a tramitar su aprobación en la actualización del programa de estabilidad presupuestaria enviado al Consejo de Ministros de la Unión Europea y a la Comisión Europea en abril de 2019.

Como en el caso del ITF, y sin entrar tampoco en el contenido material del proyecto de ley caducado, nos interesa analizar las consecuencias que para el sistema tributario de los Territorios Históricos podrían derivarse de su aprobación, desde el punto de vista del Concierto Económico, en la medida en que, como ya hemos repetido, la Disposición Adicional Segunda del CE obliga a la concertación de cualquier nueva figura tributaria que se introduzca en el sistema tributario estatal.

En lo que se refiere a la capacidad normativa, la primera decisión afecta a la consideración del nuevo tributo como de normativa autónoma o de normativa común. Idénticas razones a las expuestas en relación con el ITF (resistencia de la administración estatal, armonización a nivel de la UE y carácter provisional), nos hacen dudar de la posibilidad de conseguir la calificación del impuesto como de normativa autónoma, si bien, como en aquel, podría reconocerse una capacidad normativa limitada a determinados parámetros del impuesto, que podrían extenderse, como en aquel, a la fijación de

54 Los Estados miembros que han adoptado estas iniciativas, con distintas variantes, son: Reino Unido, Francia, Italia y Rumania.

55 La primera manifestación dirigida a la aprobación de un impuesto de estas características se remonta a la XI legislatura en la que el ministro Montoro anunció la intención del entonces gobierno del Partido Popular de gravar las actividades digitales. Sin embargo, fue el gobierno socialista surgido de la moción de censura, el que aprobó un proyecto de ley para la creación de un Impuesto sobre determinados Servicios Digitales (Boletín Oficial de Congreso de 25 de enero de 2019).

56 Boletín Oficial de Congreso de 25 de enero de 2019.

57 COM (2018) 148, final.

los tipos de gravamen o al establecimiento de determinadas exenciones y/o bonificaciones.

La asunción de capacidad normativa, plena o limitada, exigiría determinar el punto de conexión aplicable a fin de identificar aquellas operaciones que quedaran sometidas a la normativa foral. En este caso, se abren dos posibilidades: la vinculación al domicilio del contribuyente o al lugar de prestación de los servicios digitales gravados. De acuerdo con el primer criterio quedarían sometidos a la normativa foral aquellos servicios digitales prestados por contribuyentes con domicilio fiscal en el País Vasco, con independencia del territorio, común o foral, donde dichos servicios se entendieran prestados. Si atendemos a la definición de contribuyente contenida en el proyecto, (que exige el doble requisito de que se trate de entidades cuyo importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros y que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros), podríamos encontrarnos en una situación, altamente probable, de que no hubiera ningún contribuyente de este impuesto sometido a normativa foral⁵⁸. Según el segundo criterio, quedarían sometidas a la normativa foral las prestaciones de servicios digitales gravadas que se entendieran localizadas en el País Vasco, con independencia del domicilio o del lugar de establecimiento del prestador del servicio. Esta segunda posibilidad nos parece más razonable a pesar de la complejidad que pudiera introducir en la gestión del impuesto, en la medida en que alinearía la normativa aplicable con la regla de exacción a que ahora nos referiremos.

En lo que se refiere al punto de conexión para la exacción del impuesto, deben identificarse los criterios en cuya virtud las operaciones gravadas

se deben entender localizadas en territorio común o foral. Para ello, parece que habrá de atender a idénticos criterios a los que la normativa del impuesto determina para su sujeción en España, que remiten al lugar de situación de los usuarios que participan en dichas prestaciones, determinado dicho territorio conforme a la dirección IP de los dispositivos utilizados. La identificación de dichos usuarios y su localización, determinaría el respectivo volumen de operaciones en territorio común o foral aplicable por los sujetos pasivos para el ingreso de las cuotas devengadas, que debería determinarse en función del lugar en que se encuentre establecido el usuario del servicio, en consonancia con el concepto de creación de valor por parte del usuario que sustenta el ámbito de aplicación objetivo del impuesto. La distinta naturaleza de las operaciones gravadas, así como la diferente participación del usuario en cada una de ellas, aconseja que el volumen de operaciones se determine para cada una de las prestaciones de servicios, sobre todo si, como hemos propuesto, la normativa aplicable, en su caso, se determina en función, precisamente, de la localización del usuario.

La inspección de los sujetos pasivos, como es habitual, seguiría el punto de conexión para la aplicación de la normativa, por lo que las haciendas forales asumirían la inspección de las operaciones que se localizaran en los respectivos territorios forales, si bien, en la medida en que resulta previsible que la mayoría de los contribuyentes tendrían la condición de no residentes que operarían sin establecimiento permanente, resultaría necesario establecer las correspondientes obligaciones de nombramiento de representante en el País Vasco. En el caso, no descartable, de que se concertara el impuesto con la naturaleza de tributo concertado de normativa común, la inspección se vincularía al domicilio fiscal del contribuyente o al de su representante si se tratara de no residentes sin establecimiento permanente.

III.B.2.3) Impuesto sobre el Valor Añadido

También la incorporación de representantes vascos al grupo D-4 coincidió con un momento

⁵⁸ Según el Ranking de Empresas publicado por el Economista, con base en los datos de la empresa INFORMA D&B S.A.U. (S.M.E.), de las aproximadamente 14 empresas domiciliadas en el País Vasco con una cifra de negocios superior a 750 millones de €, ninguna de ellas opera con carácter habitual en el sector de la prestación de servicios digitales.

especialmente relevante en relación con el IVA, pues no en vano, pocos meses antes, la Comisión adoptó el Libro Verde sobre el Futuro del IVA⁵⁹, tras el que presentó una Comunicación⁶⁰ en la que entiende que es necesario revisar el sistema del IVA de la UE porque se considera que: es demasiado complejo y difícil de gestionar, genera muchas cargas administrativas para operadores y administradores fiscales nacionales, abre las puertas al fraude fiscal y termina siendo un obstáculo para el buen funcionamiento del mercado interior, no tiene en cuenta los cambios tecnológicos ni el nuevo entorno económico globalizado, ni que la prestación de servicios ahora representa dos tercios de la actividad productiva, etc. Por todas estas razones, la Comisión considera que el sistema del IVA ya no es eficaz y por tanto hay que revisarlo. Además, la Comisión considera que la UE no está gravando suficientemente bien a los sujetos pasivos y entiende que la presión fiscal es generalmente baja. Por ello, la Comisión entiende necesario renunciar al principio de imposición en el estado miembro de origen y pasar a un sistema basado en el Estado miembro de destino, bajo el principio de que la realización de actividades comerciales a nivel de la UE debe ser tan simple y segura como la práctica de las mismas actividades en el propio país, además de resultar necesario reducir los costes de cumplimiento que soportan en Europa las transacciones comerciales mediante la instauración de un sistema de ventanilla única, ya previsto para los proveedores de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y electrónicos a los consumidores finales, en funcionamiento desde el 1 de enero de 2015.

En este marco, la Comisión aprobó en 2016 el llamado Plan de Acción sobre el IVA⁶¹ que

establece el camino hacia la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE, que pueda servir de apoyo a un mercado único más profundo y más justo y contribuya a impulsar el empleo, el crecimiento la inversión y la competitividad, adecuado al siglo XXI, basado en el principio de tributación en destino y que sirva para combatir el creciente riesgo de fraude⁶². Para ello anuncia un conjunto de medidas que deberían adoptarse a corto y medio plazo, que fueron concretadas en abril de 2017, en la Comunicación Relativa al seguimiento del Plan de Acción sobre el IVA⁶³, en la que identifica las medidas que ya se han adoptado y ofrece información adicional sobre los próximos pasos a desarrollar y que han sido o están siendo objeto de análisis en el seno del grupo de trabajo.

En concreto, entre las medidas ya adoptadas cabe señalar las siguientes:

- El mecanismo de reacción rápida para combatir el fraude repentino y masivo del IVA⁶⁴
- El IVA aplicable a las publicaciones electrónicas⁶⁵
- El tratamiento de los bonos (*vouchers*)⁶⁶
- El llamado paquete “e-commerce”, en virtud del cual se consolida el principio de tributación en destino para las ventas a distancia de bienes a consumidores y se generaliza el sistema de ventanilla única.⁶⁷

decidir.

62 La “brecha del IVA” (la diferencia entre los ingresos previstos y los realmente recaudados) se estima en 170.000 millones de euros, mientras que el fraude transfronterizo representa cada año unas pérdidas de ingresos de 50.000 millones de euros.

63 COM (2017) 566 final, de 4 de octubre de 2017.

64 Directiva 2013/42/CE, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA.

65 Directiva 2018/1713/CE.

66 Directiva 2016/1065/CE.

67 El paquete “e-commerce” dio lugar a la

59 COM (2010) (695), de 1 de diciembre de 2010.

60 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el Futuro del IVA: Hacia un sistema de IVA más ímple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único (COM (2011) 851 final, de 6 de diciembre de 2011).

61 COM (2016) 148 final, de 7 de abril de 2016, relativa a un plan de acción sobre el IVA: hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE – Es hora de

Para la implantación del sistema definitivo del IVA, el Plan de Acción anuncia un procedimiento gradual dividido en dos fases, con el fin de permitir una transición suave para las administraciones fiscales y las empresas. En una primera fase legislativa, se resolverá la cuestión del IVA aplicable a las entregas de bienes entre empresas (B2B) dentro de la Unión. En una segunda fase legislativa, el nuevo régimen del IVA debería ampliarse a todas las entregas transfronterizas, abarcando también por consiguiente las prestaciones de servicios. La Comisión propondría la aplicación de esta segunda fase legislativa tras haber procedido a la debida supervisión de la aplicación de la primera fase, cuyo funcionamiento será evaluado por la Comisión cinco años después de su entrada en vigor. El régimen definitivo se aplicaría entonces plenamente.

La primera fase legislativa se dividiría, a su vez, en dos grupos de medidas: el primero, dirigido a introducir mejoras en el actual régimen del IVA, a través de la creación de la figura del Sujeto Pasivo Certificado y soluciones en 4 ámbitos (las llamadas *quick fixes* o "soluciones rápidas"). El segundo, la configuración del sistema definitivo.

Los debates en el grupo de trabajo, a su vez, se centran en el análisis de las propuestas de la Comisión en dichos ámbitos:

3.1. Régimen definitivo⁶⁸.

Se pretende incluir en la Directiva de IVA los principios generales de tributación de las operaciones intracomunitarias entre empresarios, con entrada en vigor en 2022. Las entregas intracomunitarias entre empresarios (ahora llamadas *entregas de bienes dentro de la Unión*) dejarían de estar exentas y deberían realizarse con repercusión del tipo de gravamen de IVA que corresponda en el Estado miembro de destino.

aprobación de la Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo de 5 de diciembre de 2017, así como la modificación del Reglamento de (UE) 904/2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, operada por el Reglamento (UE) 2017/2454 y la del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, realizada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459.

68 COM (2018) 329 final.

Para facilitar la gestión tributaria, se propone un sistema de Ventanilla Única (OSS) mediante el cual, el vendedor no tendrá que darse de alta ante las administraciones de los Estados miembros donde venda, sino que declarará e ingresará todo el IVA en su Administración tributaria, donde esté establecido, con la que se relacionará principalmente. En esa declaración informará del Estado Miembro de destino al que corresponden las cantidades ingresadas, para que su Administración pueda repartir la recaudación a los Estados miembros correspondientes.

Como hemos señalado, este sistema de ventanilla única está ya en vigor respecto de entregas de determinados servicios a consumidores finales (B2C), y se ha aprobado su extensión con efectos desde 2021 al resto de operaciones transfronterizas destinadas a consumidores finales.

La medida se complementa con sendas propuestas dirigidas a modernizar las normas que regulan actualmente la libertad de los Estados miembros para fijar los tipos de gravamen⁶⁹ y un paquete completo de medidas de simplificación para las pymes destinado a crear un entorno propicio a su crecimiento y favorable al comercio transfronterizo⁷⁰.

3.2. Medidas provisionales⁷¹.

Como hemos señalado, en una primera fase, para facilitar la transición, se mantendría el sistema actual de exención de entregas intracomunitarias de bienes en los casos en que el adquirente sea un "sujeto pasivo certificado", una figura parecida a la ya existente en el ámbito aduanero, los llamados "Operadores Económicos Autorizados (OEA)". Para que ello sea posible, se propone también modificar el Reglamento (UE) n.º 904/2010 de cooperación

69 COM (2018) 20 final.

70 COM (2018) 21 final.

71 COM (2017) 569 final, acompañada de modificaciones en el Reglamento de Cooperación (COM (2017) 567) y Reglamento de Ejecución en lo que respecta a determinadas exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias (COM (2017) 568).

en materia de IVA, de forma que los empresarios que realicen entregas intracomunitarias puedan consultar si los adquirentes tienen la condición de sujeto pasivos certificados.

La figura del Sujeto Pasivo Certificado, una especie de sujeto pasivo "fiable", podrá disfrutar de determinadas facilidades, por ejemplo, la antes citada de mantenimiento del sistema actual de entregas intracomunitarias, o tres de las cuatro propuestas de *soluciones rápidas*.

La Propuesta regula, además, el reconocimiento mutuo por los Estados miembros de la concesión del estatus de Sujeto Pasivo Certificado y los criterios para obtener tal condición.

Por otra parte, las "soluciones rápidas" se refieren a las siguientes cuestiones:

- i. Ventas en consigna o existencias de reserva. Se trata de operaciones en las que se transportan mercancías a otro Estado miembro con la intención de que un empresario, ya determinado desde el inicio del transporte, las adquiera cuando lo estime conveniente. La solución propuesta consiste en considerar que los acuerdos relativos a las reservas de existencias dan lugar a una única entrega en el Estado miembro de partida y a una adquisición intracomunitaria en el Estado miembro en que está situada la reserva, siempre que en la operación participen dos sujetos pasivos certificados. Se evita así la situación actual en la que se produce una entrega exenta en Estado miembro de origen y una adquisición intracomunitaria en el de destino por parte del proveedor, seguida de una entrega interior al destinatario de las mercancías, en el momento en que este las adquiere.
- ii. Cadenas de ventas. Se trata de sucesivas entregas intracomunitarias de bienes en el marco de un único transporte intracomunitario de mercancías. En caso de que el transporte haya sido realizado por, o en nombre de, uno de los

proveedores intermediarios de la cadena, se proponen normas en virtud de las cuales dicho transporte se imputará: 1) a la entrega efectuada a ese proveedor intermediario si este está, a efectos del IVA, identificado en un Estado miembro distinto del Estado miembro de entrega y ha comunicado el nombre del Estado miembro de llegada de las mercancías a su proveedor, o 2) a la entrega efectuada por el proveedor intermediario al siguiente operador de la cadena, cuando no se cumpla alguna de las dos condiciones mencionadas en el punto 1). Estas normas, junto con la seguridad jurídica que conllevan, únicamente se aplicarán cuando tanto el proveedor intermediario como el sujeto pasivo que efectúa la entrega de bienes sean sujetos pasivos certificados.

- iii. Exigencia de que el adquirente esté identificado a efectos de IVA y de que la entrega esté incluida en la declaración recapitulativa del transmitente, para tener derecho a la exención. Se trata de la única de las cuatro medidas que la Propuesta no asocia a la figura del Sujeto Pasivo Certificado. Mientras que actualmente se hace referencia a si el adquirente es un sujeto pasivo o una persona jurídica no sujeta al impuesto que actúa como tal, se establece ahora, como un requisito material al que se supedita la aplicación de la exención, que el adquirente deberá estar identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicie la expedición o transporte de los bienes. Como ya ocurre actualmente, el proveedor deberá verificar el estatuto de su cliente a través del sistema VIES antes de aplicar la exención.
- iv. Prueba del transporte, requisito para el derecho de exención de la entrega intracomunitaria. En este caso se adoptan medidas simplificadoras para la acreditación del transporte para el caso de que el proveedor o el adquirente

sean tengan el status de Sujetos Pasivos Certificados, bastando para dicha acreditación la concurrencia de dos de los medios de prueba de los listados en el propio Reglamento.

III.B.2.4) Impuestos Especiales

En materia de Impuestos Especiales, la Comisión presentó el 14 de noviembre de 2011⁷² una propuesta para la aprobación de un nuevo Reglamento de Cooperación que sustituyera al hasta entonces vigente⁷³, con vistas a la definitiva implantación del Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (en adelante denominado EMCS). El Reglamento fue finalmente adoptado el 2 de mayo de 2012⁷⁴. El 25 de mayo de 2018, la Comisión adoptó una iniciativa para la refundición de la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en la que incluye mejoras al mismo tiempo que adapta su contenido a la evolución de la legislación aduanera. Dicha propuesta vino acompañada por otra para la modificación del Reglamento de Cooperación⁷⁵ por lo que se refiere al contenido del registro electrónico y por una propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. Las tres iniciativas siguen siendo objeto de debate en el seno de los grupos de trabajo del Consejo.

En lo que respecta a la imposición de la energía, la Comisión presentó en 2011 una propuesta⁷⁶ para la revisión de la Directiva de la Imposición Energética (DIE)⁷⁷, con un triple objetivo: asegurar

un tratamiento coherente de las fuentes de energía dentro de la UE, con objeto de crear auténticas condiciones de igualdad entre los consumidores de energía, con independencia de la fuente de energía utilizada; crear un marco adaptado para la imposición de las energías renovables y crear un marco para la aplicación de la imposición de las emisiones de CO₂ a fin de complementar el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión Europea. La propuesta fue objeto de un exhaustivo análisis en el seno del grupo de trabajo de Cuestiones Fiscales, pero la falta de consenso entre las posturas de los Estados miembros obligó a la Comisión a la retirada de su propuesta en 2015.

En lo que se refiere a la imposición sobre las labores del tabaco, a pesar de que el 8 de marzo de 2016 el ECOFIN solicitó a la Comisión que llevara a cabo los estudios necesarios para presentar una propuesta legislativa para la revisión de la Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de julio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, tras el informe presentado por la Comisión⁷⁸ sobre la estructura y los tipos del impuesto especial, la propia Comisión, estimó que no concurrían las condiciones necesarias para la presentación de la propuesta solicitada por el Consejo ante la falta de datos necesarios para justificar una imposición armonizada de los cigarrillos electrónicos y los productos del tabaco que se calientan pero no se queman. Ello ha supuesto que por el momento no se haya producido debate alguno sobre la cuestión en el seno del Grupo de Trabajo D-4.

Finalmente, en lo que se refiere a la imposición sobre alcoholes, tras la evaluación realizada por la Comisión⁷⁹, esta presentó, tras las conclusiones del ECOFIN de 6 de diciembre de 2016, una

72 COM (2011) 730, de 14 de noviembre.

73 Reglamento (CE) n° 2073/2004, que establecen un marco jurídico para la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales.

74 Reglamento (UE) n° 389/2012 del Consejo de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 2073/2004.

75 COM (2018) 349, de 25 de mayo.

76 COM (2011) 169 final, de 13 de abril de 2011.

77 Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el

régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

78 COM (2015) 621 final.

79 COM (2016) 676 final. Informe de la Comisión al Consejo sobre la evaluación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

propuesta para la modificación de la Directiva⁸⁰ que ha sido objeto de análisis y debate en la formación de Fiscalidad Indirecta del grupo de Cuestiones Fiscales. El objeto de la propuesta se centra en las siguientes cuestiones:

- i. establecer un sistema de certificación uniforme en la UE para confirmar la condición de pequeños productores independientes en toda la Unión, reconocible en todos los países de la UE;
- ii. velar por una clasificación precisa y coherente de la sidra en toda la UE;
- iii. aclarar las condiciones para la aplicación de la exención para el alcohol desnaturalizado;
- iv. elevar el umbral para la cerveza de baja graduación que disfruta de tipos reducidos entre el 2,8 % y el 3,5 % de volumen de alcohol, con el fin de proporcionar a los productores un incentivo para ser innovadores y crear nuevos productos. Esto debería animar a los consumidores a elegir bebidas con bajo grado alcohólico en lugar de las convencionales, con lo que se reduciría la ingesta de alcohol.

En el momento de redactar estas líneas la Presidencia ha presentado un texto transaccional al ECOFIN, sometiendo a su consideración determinadas cuestiones que se han revelado conflictivas, por lo que los debates proseguirán en los próximos meses.

IV. EVOLUCIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: RETOS DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO.

Como ya debe ser evidente para el paciente lector de este trabajo, estamos asistiendo a un momento especialmente crítico en la evolución de la fiscalidad internacional. La revisión de los tradicionales paradigmas, definidos y desarrollados a lo largo del pasado

siglo, basados en la proscripción de la doble imposición y apoyados en los principios de residencia y de la fuente, complementados a su vez con el concepto de establecimiento permanente y el principio de *arm's length* en la valoración de precios de transferencia, han dado paso a una creciente preocupación por la doble imposición y la tributación vinculada al proceso de creación de valor. Si bien, para encontrar las primeras manifestaciones de dicha preocupación, debemos remontarnos a las décadas finales del pasado siglo, con el impulso al establecimiento de diversos Códigos de Conducta para la fiscalidad de las empresas, la manifestación más evidente de este proceso la constituye el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), impulsado por los líderes mundiales agrupados en el G-20 y desarrollados por la OCDE, con participación destacada de la Unión Europea.

No es nuestra intención profundizar en el contenido de las propuestas que componen el Marco Inclusivo BEPS⁸¹, labor que excede con mucho las posibilidades de este artículo, sino más bien identificar aquellas medidas que van a afectar de manera decisiva al ámbito competencial que a las haciendas forales reconoce el Concierto Económico, no solo desde el punto de vista de la participación de aquellas en su diseño normativo sino también en lo que respecta a los retos que determinarán la aplicación práctica de las mismas. Estamos convencidos de que la vigencia y la defensa de nuestro ámbito competencial, pasa por una participación activa y efectiva en el proceso de construcción del nuevo orden fiscal internacional y la consiguiente adaptación de los modos de gestión para la aplicación de los tributos que derive del mismo, lo que, con toda seguridad, exigirá una profunda revisión de las bases en que descansa la atribución a las haciendas vascas de los hechos imposables con la modificación consiguiente de los puntos de conexión previstos

⁸¹ Desde que 82 países se incorporaron a la reunión inaugural del Marco Inclusivo celebrada en Kioto en julio de 2016, más de 130 países y organizaciones están colaborando hoy en la implementación de las 15 medidas que componen el Plan BEPS.

⁸⁰ COM (2018) 334 final.

en el Concierto Económico para ello y, de forma no menos relevante, la adaptación de los sistemas tributarios forales a las nuevas reglas que surjan del proceso.

En concreto, vamos a intentar identificar en las siguientes líneas las cuestiones más significativas que, desde el punto de vista del Concierto Económico, nos sugieren los retos fiscales derivados de la digitalización de la economía, básicamente desde el punto de vista de la imposición directa sobre los beneficios generados por las actividades digitales. En segundo lugar, analizaremos las implicaciones para las haciendas forales de las iniciativas de la Comisión Europea para el establecimiento de un sistema de imposición de las sociedades equitativo, competitivo y estable basado en la implantación de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (Proyecto BICCS) así como del régimen definitivo del IVA para las operaciones intracomunitarias, basado en la tributación en destino.

Como creemos que resultará obvio tras la lectura del resto de este trabajo, la vigente forma de participación que estamos analizando y que deriva de la redacción actual del principio de colaboración contenido en el artículo 4 del Concierto, al que hemos hecho referencia, resulta manifiestamente insuficiente para asegurar el éxito de la empresa a acometer.

IV.A) Los retos para el Concierto Económico derivados de la creciente digitalización de la economía

Podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que los retos planteados por la digitalización de la economía son los más importantes de cuantas cuestiones están hoy planteadas en el marco de lo que hemos denominado la transformación de los principios en los que en los últimos cien años se ha basado la distribución de la facultad de gravar las manifestaciones de riqueza, en sus distintas categorías, en lo que se refiere a aquellos sujetos pasivos que operan en el escenario internacional. Una muestra inequívoca de la relevancia de dichos retos la encontramos en el

hecho de que la Acción 1 del plan BEPS de la propia OCDE se dedica precisamente a analizar los efectos de la transformación digital de la economía en las reglas que rigen la fiscalidad internacional.

Sin embargo, es precisamente en este ámbito de la Acción 1 del plan BEPS donde más dificultades se están originando para conseguir avances a efectos de consensuar reglas adaptadas a esa nueva realidad, en que las relaciones económicas y comerciales se realizan en los distintos países sin necesidad de contar en ellos con presencia física alguna. Estas dificultades fueron prontamente puestas de manifiesto en el Informe de 2015 de la OCDE, *Adressing the tax challenges of the digital economy*, en el que se reconoce, por un lado, que es prácticamente imposible aislar la economía digital del resto de la economía, y por tanto sus efectos, en la medida en que el proceso de digitalización no es algo que afecte a un sector o varios sino que es un proceso generalizado que afecta a todos los sectores de aquella y, por otro, que las especiales características del mismo generan crecientes posibilidades de prácticas BEPS, facilitando a los actores internacionales, y en particular a las multinacionales, la localización de los beneficios de sus actividades en jurisdicciones de baja o nula tributación.

A raíz del informe de 2015, los ministros de finanzas del G20 encomendaron a la OCDE la elaboración de un informe sobre los efectos fiscales de la digitalización que, bajo el título *Desafíos fiscales de la digitalización: Informe provisional 2018 (Interim report)*, fue presentado en abril de dicho año y recibido con el beneplácito de más de 110 países del Marco Inclusivo. En el mismo se describen minuciosamente las características o rasgos distintivos comunes a los modelos económicos altamente digitalizados y sus potenciales efectos en el marco fiscal internacional vigente. Por otra parte, se describen también los problemas que plantean las distintas cuestiones tratadas, sobre todo a la vista de la falta de consenso entre los distintos países que mantienen opiniones contradictorias sobre su valoración y sus efectos.

Las diferentes posturas se pueden resumir en tres grupos principales: por un lado, las de aquellos países que entienden que no resulta necesaria acción alguna, por otro, los que mantienen que únicamente resultan necesarias medidas que tengan en cuenta las contribuciones y la participación de los usuarios y, por último, los que sostienen que todos los cambios que se acometan deben aplicarse de forma general a toda actividad económica.

A pesar de tal disparidad de posiciones, los países miembros del Marco Inclusivo han decidido revisar los criterios para la identificación de un nexo y las reglas de atribución de beneficios que determinen el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y el modo en que deben asignarse los beneficios entre las diferentes actividades desarrolladas por las empresas multinacionales, con el fin de alcanzar una solución consensuada, que se anuncia para 2020. El acuerdo, *Addressing the tax challenges arising from digitalisation*, adoptado en marzo de 2019, incluye una consulta pública y ha sido seguido de la aprobación de un plan de trabajo para hacer efectiva dicha solución consensuada (*Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*), adoptado en la 7ª reunión plenaria del Marco Inclusivo, los días 28 y 29 de mayo de 2019 y aprobado por los ministros del G20 en su reunión del 9 de junio siguiente.

Ya hemos señalado cómo, en el ámbito de la Unión Europea y a raíz de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017, sobre “Responder a los desafíos de los beneficios de la economía digital”, el grupo de trabajo D-4, comenzó sus trabajos tras la presentación por la Comisión del “paquete de fiscalidad digital” que incluía sendas propuestas legislativas relativas a la adopción de normas para la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁸² y al sistema común del impuesto que grava los ingresos procedentes de la prestación de

determinados digitales⁸³, centrando los debates en esta última propuesta. También hemos comentado cómo, ante la falta de consenso, la Presidencia propuso aplicar un enfoque de doble vía a los trabajos, de forma que el Consejo y los Estados miembros continuaran trabajando conjuntamente para alcanzar, antes de 2020, un acuerdo en relación con una solución mundial a escala de la OCDE, sin perjuicio de que, si dicho consenso no se alcanzara, el Consejo podría, según resulte necesario, volver a abordar las propuestas IPD e ISD y el posible enfoque de la UE con respecto a los retos fiscales derivados de la digitalización.

El 6 de mayo de 2019, el comisario Moscovici envió una carta a los ministros de Hacienda de la UE en la que proponía continuar las deliberaciones con los Estados miembros acerca del debate actual sobre la reforma fiscal internacional en el G20 y en la OCDE, proponiendo que la UE colaborase con la OCDE de manera coordinada con el fin de influir de forma significativa en los debates internacionales y en consonancia con los intereses y requisitos comunes.

El Consejo ECOFIN del 17 de mayo de 2019 debatió sobre la fiscalidad digital en el contexto internacional y los ministros se mostraron a favor de mantener debates a escala de la UE con vistas a cambiar impresiones acerca de las cuestiones en fase de negociación en la OCDE, especialmente en lo que respecta a la evaluación del impacto de las opciones estratégicas planteadas allí. En este contexto se acordó encomendar al Grupo de Alto Nivel (HLWP) el seguimiento del programa de trabajo de la OCDE a fin de velar por que las opiniones de la UE se expongan y se tengan en cuenta a nivel del G20/OCDE.

Con independencia de las cuestiones, ya analizadas, que derivan de la eventual aprobación de medidas unilaterales en el ámbito de la imposición indirecta de las

82 COM (2018) 147 final, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.

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

prestaciones de servicios digitales, en lo que se refiere a la imposición sobre beneficios, las propuestas planteadas en la OCDE giran en torno a dos pilares básicos, con el objetivo de alcanzar una solución consensuada a finales del próximo año 2020: el Pilar 1, centra su análisis en la forma en que las actuales reglas para la distribución de la potestad tributaria entre las distintas jurisdicciones para gravar los ingresos de las multinacionales deben modificarse para que tengan en cuenta de forma apropiada los cambios que la digitalización ha introducido en la economía global, lo que requiere el examen de las reglas de atribución de dichos ingresos (*nexus rules*) así como las que determinan la distribución de los beneficios en función del lugar donde deben entenderse generados (*allocation rules*). El Pilar 2, por su parte, se centra en la identificación de las medidas anti-BEPS necesarias para una adecuada tributación de los beneficios generados por las actividades digitalizadas (*GloBE proposal*)⁸⁴.

En relación con el Pilar 1, las diferentes posibilidades se basan en tres propuestas alternativas analizadas en el Marco Inclusivo, basadas respectivamente en la contribución de los usuarios, intangibles de mercado y presencia digital significativa y, en cualquier caso, pasan por determinar los beneficios que deben ser objeto de distribución a través de diferentes métodos. A fin de lograr el consenso entre las distintas posturas mantenidas en el Marco Inclusivo, el Secretariado de la OCDE ha elaborado una propuesta de “enfoque unificado” que ha sometido a consulta pública y cuyos resultados se abordarán en el mes de noviembre.

En cuanto al Pilar 2 las propuestas se centran en el diseño de reglas dirigidas a dotar a las distintas jurisdicciones de los medios para evitar la no sujeción de los ingresos o su sujeción por debajo de un umbral mínimo. También, en relación con

este Pilar 2, se ha convocado consulta pública, respecto de la que se evaluarán las aportaciones recibidas en el mes de diciembre.

Cualquiera que sea la solución que finalmente se adopte, y aun cuando por el momento resulte prematuro el análisis de las hasta ahora planteadas, las medidas que se contemplan en relación con ambos pilares plantean cuestiones de indudable relevancia desde el punto de vista del Concierto Económico, en el marco de la tributación en un impuesto, el de sociedades, en el que los Territorios Históricos gozan de la más amplia capacidad normativa para su diseño, al tratarse de un impuesto concertado de normativa autónoma.

Los puntos de conexión actualmente previstos en el Concierto en los preceptos contenidos en la Sección 3ª del Capítulo I, dedicada al Impuesto sobre Sociedades, deberán adaptarse o, en su caso, complementarse, con el objetivo de prever la tributación de los beneficios que, en aplicación de las nuevas reglas aplicables a las actividades digitales que se establezcan a nivel internacional y de la Unión Europea, se entiendan sometidas a la potestad tributaria de las haciendas forales. También las reglas de localización de las operaciones (artículo 16) deberán incorporar una previsión específica para determinar el lugar de realización de los servicios digitales.

El punto de conexión normativo vigente en la actualidad, basado en el domicilio fiscal de las entidades sujetas al impuesto tendrá que ser adaptado, en la medida en que la residencia, como regla para el reparto de la potestad tributaria es uno de los primeros principios que la digitalización de la economía ha puesto en cuestión. Las nuevas reglas que se aprueben deberán determinar el importe o porcentaje de los beneficios de las empresas sujetas que debe atribuirse a cada jurisdicción, con independencia de la residencia de cada una de ellas. Y dicho porcentaje de beneficio será gravado en cada una de dichas jurisdicciones, de acuerdo con la normativa aplicable en la misma.

⁸⁴ Las diferentes posibilidades se analizan de forma exhaustiva en el Programa de trabajo de la OCDE (*Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, OCDE 2019).

Como es sabido, el Concierto Económico declara el Impuesto sobre Sociedades como un tributo concertado de normativa autónoma⁸⁵ para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco, con la condición de que no realicen el 75% o más de sus operaciones en territorio común, en cuyo caso quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. También resulta de aplicación la normativa foral, tras la última reforma⁸⁶, a aquellas entidades cuyo domicilio fiscal radique en territorio común y en el ejercicio anterior hubieran realizado en el País Vasco el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, salvo que se trate de sujetos pasivos que formen parte de un grupo fiscal y cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, en cuyo caso, será de aplicación la normativa autónoma únicamente si en el ejercicio anterior hubieran realizado en el País Vasco la totalidad de las operaciones.

La primera cuestión que se plantea radica en la identificación de la regla de localización de las operaciones que debe resultar aplicable para determinar el volumen de operaciones realizado en el respectivo territorio para los sujetos pasivos con domicilio fiscal en España. Parece razonable entender que la misma regla de atribución que resulte aplicable para determinar la localización de las operaciones a nivel internacional sirva para delimitar la parte imputable al territorio común o foral. De esta manera, el volumen de operaciones quedaría determinado mediante la adición al volumen de las operaciones derivado de las actividades que podríamos denominar como tradicionales del derivado de las actividades digitales que se entiendan localizadas en España, resultando de aplicación, a su vez, a este tipo de operaciones, la regla contenida en la letra D) del artículo 16 para las que se consideren realizadas en el extranjero, que se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

85 Prescindimos aquí, por razones obvias, de la regla de simplificación que vincula la normativa aplicable al domicilio fiscal cuando el volumen de operaciones del sujeto pasivo no supere los 10 millones de €.

86 Ley 10/2017, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

La segunda cuestión se refiere a las reglas que deben resultar de aplicación para la determinación de la normativa aplicable a aquellas entidades no residentes que operen en España a través de establecimiento permanente. El apartado Uno del artículo 21 remite a las reglas aplicables al impuesto sobre sociedades que acabamos de comentar para determinar la normativa aplicable a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con residencia en el extranjero que operen en España mediante establecimiento permanente. Las reglas que se impongan a nivel internacional para entender que una entidad opera mediante establecimiento permanente obligará a adaptar también las previstas en el apartado Dos del precepto mencionado ajustadas hoy al concepto tradicional de aquel.

En lo que se refiere al punto de conexión para la exacción del impuesto, las reglas de localización de operaciones a que nos acabamos de referir resultarán de aplicación para la determinación del respectivo volumen de operaciones, común o foral.

Por su parte, las reglas determinantes para la normativa aplicable resultarán de aplicación, como hasta ahora, para la atribución de la competencia de inspección del impuesto a la administración de territorio común o foral y deberán también habilitar para el ejercicio de las competencias derivadas de las que se aprueben en el marco del 2º Pilar (*GloBE proposal*), para evitar la no sujeción de los ingresos o su sujeción por debajo de un umbral mínimo o, en su caso, evitar la doble imposición internacional.

En cualquier caso, se plantean, además de las ya analizadas, cuestiones relevantes en orden a la aplicación de los tributos, similares a los que van a ponerse de manifiesto en el orden internacional entre las distintas administraciones: identificación de los contribuyentes, determinación de las obligaciones materiales y formales, fórmulas de control, procedimientos de colaboración y de resolución de conflictos, etc., que exigirán un esfuerzo importante en medios personales y materiales que aseguren el buen fin de la gestión tributaria.

En el ámbito de la imposición indirecta de las actividades que tratamos, también se han identificado nuevos retos generados en particular respecto la recaudación del IVA a la vista del continuo crecimiento de las transacciones de bienes y servicios realizadas on line por consumidores con empresas no residentes (B2C sales). En relación con ello la OCDE elaboró en 2015 una guía⁸⁷, en la que plantea la aplicación con carácter general del principio de tributación en destino en las transacciones internacionales, que fue seguida en 2017 del informe "*Mechanisms for the effective Collection of VAT/GST where the suppliers is Not Located in the jurisdiction of Taxation*"⁸⁸, que desarrollaba en detalle las medidas incluidas en la guía para su efectiva implementación. La iniciativa más reciente en la materia, la constituye el informe "*The role of Digital platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*"⁸⁹. Esta cuestión, que indudablemente plantea también cuestiones de relevancia desde el punto de vista del Concierto Económico, está directamente vinculada con la implantación del régimen definitivo de IVA en el marco de la UE para las transacciones intracomunitarias, a que nos vamos a referir más adelante.

IV.B) Proyecto BICIS de la UE, para la implantación de una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

Ya nos hemos referido en epígrafes anteriores a la presentación por parte de la Comisión, en el marco de la reactivación de la propuesta de 2011 sobre la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades, de una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre

sociedades⁹⁰ (en lo sucesivo «propuesta BICIS»), y una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades⁹¹ (en lo sucesivo «propuesta BICIS»). La propuesta BICIS establece unas normas comunes para calcular la base imponible de las multinacionales dentro de la UE, mientras que la propuesta BICIS completa la propuesta BICIS con el elemento de consolidación y la fórmula de reparto entre las distintas jurisdicciones.

El 6 de diciembre de 2016, el ECOFIN consideró que debía darse prioridad a los trabajos referentes a los «elementos de una base imponible común», mientras que la propuesta BICIS se examinaría a nivel técnico solo cuando los debates sobre la propuesta BICIS hubieran llegado a buen fin.

Aun cuando los debates, por la causa mencionada, se encuentran paralizados desde la decisión adoptada por el ECOFIN, y más allá de las indudables cuestiones que respecto de la autonomía normativa plantean las medidas planteadas en la Propuesta BICIS, vamos a centrar nuestra atención en el contenido de la propuesta BICIS y, en concreto, en las reglas que determinan su ámbito de aplicación, así como las que prevé para la distribución entre los distintos Estados miembros de la base imponible consolidada y para la gestión y exacción del impuesto.

IV.B.1) Ámbito de aplicación de la Directiva

Como es sabido el actual artículo 20 del Concierto Económico se basa, en lo que respecta a la tributación de los grupos fiscales, en una absoluta separación de ámbitos, de forma que, únicamente quedarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la totalidad de las entidades del grupo se encuentren sometidas a normativa foral de acuerdo con el punto de conexión normativo previsto para la tributación individual de cada una de ellas en el artículo 14 del Concierto Económico y quedarán sometidos al régimen de

87 OECD (2017), International VAT/GST Guidelines (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>)

88 <https://www.oecd.org/tax/consumption/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.htm>

89 Presentado en el quinta cumbre del Foro Global sobre IVA de la OCDE, en Melbourne el 22 de marzo de 2019 (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales_e0e2dd2d-en)

90 Ver nota 37.

91 Ver nota 38.

consolidación fiscal de territorio común cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las entidades que estuvieran sujetas a la otra normativa. El grupo fiscal tributará, en todo caso, a una y otra Administración, en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio, que estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.

Por su parte, la propuesta de Directiva determina que tendrá carácter obligatorio para los grupos de sociedades que superen un determinado tamaño (aquellos que pertenezcan a un grupo consolidado cuyos ingresos consolidados totales a nivel de grupo, a efectos de contabilidad financiera, hayan superado los 750 millones de euros durante el ejercicio financiero anterior al ejercicio financiero correspondiente). Además, podrá aplicar las normas comunes, con carácter facultativo, un amplio espectro de grupos aunque no alcancen el umbral de tamaño.

La efectiva aplicación de la directiva provocará que queden sometidos a sus preceptos, por un lado, con carácter obligatorio los grupos que cumplan los requisitos previstos que acabamos de señalar en los que se integrarán las sociedades constituidas con arreglo a la normativa nacional de un Estado miembro, así como todos los establecimientos permanentes situados en el mismo u otros Estados Miembros y, por el otro, idénticas entidades que opten por su aplicación aunque no cumplan el umbral de tamaño señalado.

Ello implicará que aquellos contribuyentes, sometidos a normativa de consolidación foral que, de acuerdo con la definición contenida en el número 11 del artículo 3 de la propuesta, deban ser considerados “*contribuyentes principales*”⁹² y

92 El número 11 del artículo 3 de la propuesta BICIS señala que serán considerados contribuyentes principales, uno de los siguientes:
a) un contribuyente residente que forme un grupo

deban aplicar, obligatoria o facultativamente los preceptos de la Directiva, dejarán de estar sometidos a aquella normativa junto con sus filiales ahora sometidas a normativa foral o común y formarán un grupo fiscal, junto a los establecimientos permanentes que radiquen en otros Estados miembros. La autoridad tributaria de dicho contribuyente principal se convertirá en “autoridad tributaria principal”⁹³, a efectos de la efectiva aplicación del impuesto.

Por su parte, aquellas filiales o establecimientos permanentes situados el País Vasco, que hasta ahora vinieran tributando de acuerdo con la normativa foral, dejarán de hacerlo para tributar de acuerdo con los preceptos de la Directiva, bajo la autoridad tributaria principal del territorio en el que radique la matriz.

Desde el punto de vista del punto de conexión normativo aplicable al Impuesto sobre Sociedades, contenido en el artículo 14 del Concierto Económico, la primera cuestión que plantea la propuesta de directiva es la necesidad de excluir la aplicación de la normativa foral para la determinación de la base imponible a aquellas entidades, matrices o filiales, de acuerdo con la definición prevista en la misma, que se integren, obligatoria o voluntariamente, en el ámbito de aplicación de la propuesta BICIS.

Por idéntica razón, las previsiones contenidas en el artículo 20 del Concierto Económico para la

con sus filiales consolidables, con uno o varios de sus establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro o Estados miembros, o con uno o varios establecimientos permanentes de una filial consolidable que sea residente en un tercer país;
b) un contribuyente residente designado por el grupo que esté compuesto exclusivamente por dos o más contribuyentes residentes que sean filiales consolidables inmediatas de la misma sociedad matriz residente en un tercer país;
c) un contribuyente residente que sea la filial consolidable de una sociedad matriz residente en un tercer país, siempre que ese contribuyente residente forme un grupo exclusivamente con uno o varios establecimientos permanentes de su sociedad matriz;
d) un establecimiento permanente designado por un contribuyente no residente que forme un grupo exclusivamente con sus establecimientos permanentes situados en dos o más Estados miembros.

93 Número 27 del artículo 3 de la propuesta BICIS.

identificación de la composición de los grupos fiscales (sometidos a normativa foral o común) serán únicamente aplicables a aquellos grupos fiscales cuyas entidades constitutivas no reúnan los requisitos para caer dentro del ámbito de aplicación de la directiva.

Deberá preverse, sin embargo, la aplicación de la normativa, foral o común, a la parte de la base imponible que, de acuerdo con las reglas de reparto de la base imponible consolidada, deba considerarse atribuible a las administraciones forales, en relación con los elementos del impuesto sobre los que la directiva no contenga previsión alguna, significativamente, el tipo de gravamen aplicable.

IV.B.2) Reparto de la base imponible consolidada

La fórmula de reparto, en que la base consolidada común del impuesto sobre sociedades debe distribuirse entre los Estados miembros y ser gestionada por las autoridades tributarias nacionales, no varía respecto de la propuesta de 2011 y abarcará tres factores con la misma ponderación (mano de obra, activos y ventas por destino). Esta combinación pretende reflejar un enfoque equilibrado de la distribución de beneficios imponibles entre los Estados miembros. El factor mano de obra se dividirá entre salarios y número de asalariados (cada uno de estos elementos contará la mitad) con el fin de tener en cuenta las diferencias en los niveles de salarios en toda la Unión y permitir así una distribución más justa. El factor activos abarcará el inmovilizado material en su conjunto. El inmovilizado intangible y el financiero deberán quedar excluidos de la fórmula debido a su carácter fluctuante y al riesgo de que eludan el sistema. El tercer factor, se determinará en función del destino de las ventas. Estos factores y ponderaciones deberían contribuir a garantizar que los beneficios se graven en el lugar en que se hayan generado efectivamente. Como excepción, cuando el resultado del reparto no represente de forma equitativa el alcance de la actividad empresarial, una cláusula de salvaguardia preverá la aplicación de un método alternativo de asignación de ingresos.

Como el método general de reparto planteado no permite abordar las especificidades de determinados sectores, se establecerán normas relativas a la adaptación de las fórmulas, a fin de responder mejor a las necesidades de sectores tales como el de los servicios financieros y los seguros, el petróleo y el gas, así como el transporte marítimo y el transporte aéreo.

La cuestión que se plantea en este ámbito es la de la aplicabilidad de las reglas previstas en el Concierto Económico para la determinación del volumen de operaciones de los grupos fiscales, basadas en los principios contenidos en el artículo 16 de aquel para determinar su localización en territorio común o foral. Las reglas de la Directiva determinan dicha distribución entre los distintos Estados miembros, lo que obliga a plantear la forma en que debe distribuirse la base imponible asignada al estado español entre la hacienda de territorio común y las correspondientes a las haciendas forales. Parece razonable entender que dicha distribución deberá realizarse atendiendo a idénticas reglas a las contenidas en la Directiva, mediante la identificación de los distintos componentes según su ubicación en territorio común o foral, en la medida en que la aplicación de las vigentes reglas contenidas en el artículo 16 perderán toda referencia o vinculación con la cuantificación de lo que podríamos denominar base "nacional" del grupo, determinado conforme a aquéllas.

IV.B.3) Procedimientos administrativos.

Frente a la propuesta de 2011, las normas administrativas comunes se limitan al grupo consolidado. En principio, los contribuyentes individuales, que optan por aplicar las normas correspondientes a la «primera fase», siguen inscribiéndose en el ámbito de aplicación de las disposiciones administrativas nacionales.

Los grupos tratarán con una única Administración tributaria («autoridad tributaria principal») en la UE, también denominada «ventanilla única». Esta radicará en el Estado miembro en el que la sociedad matriz del grupo («contribuyente principal») resida a efectos

fiscales. Corresponderá a la autoridad tributaria principal iniciar y coordinar las auditorías o comprobaciones. Las autoridades nacionales de cualquier Estado miembro en el que sean objeto de gravamen los beneficios de un miembro del grupo podrán solicitar el inicio de una auditoría o comprobación.

La autoridad competente del Estado miembro en el que resida o esté establecido un miembro del grupo podrá recurrir contra una decisión de la autoridad tributaria principal relativa a la notificación de la existencia de un grupo o de la regularización de una liquidación. A tal efecto, se interpondrá un recurso ante los órganos jurisdiccionales del Estado miembro de la autoridad tributaria principal. La resolución de los litigios que surjan entre los contribuyentes y las autoridades tributarias correrá a cargo de un órgano administrativo competente para los recursos en primera instancia de conformidad con la legislación del Estado miembro de la autoridad tributaria principal.

Las normas sobre los procedimientos administrativos contenidos en la directiva generarán notables retos para las haciendas forales, tanto en cuanto a su eventual consideración como "*autoridad tributaria principal*" o como "*autoridad competente*" y la gestión de la creación de los grupos, su composición y su mantenimiento, como a la gestión de las declaraciones fiscales consolidadas, su control, auditorías, comprobaciones, resolución de litigios, etc. Entendemos que deberían incorporarse al Concierto Económico las oportunas previsiones dirigidas a prever el papel de las haciendas forales en todas las cuestiones relacionadas con la aplicación práctica de la directiva, atribuyendo a las mismas la condición de autoridad, principal o competente, en los casos en que las sociedades matrices o filiales tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

IV.C) El régimen definitivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como ya hemos avanzado, el llamado plan de Acción IVA, impulsado por la Comisión,

plantea una reforma ambiciosa del IVA, dirigida a consolidar un espacio único para el IVA en el seno de la UE, para lo que se han diseñado diversos pasos agrupados en dos fases legislativas. La primera de ellas afectaría a las entregas transfronterizas de bienes y la segunda ampliaría el régimen a las prestaciones de servicios. La primera fase, a su vez, se divide en dos etapas, una provisional, ya analizada, en la que se aprobarían diversas medidas que ayudarían a perfeccionar el actual sistema mediante la introducción del llamado Sujeto Pasivo Certificado y la adopción de las llamadas "soluciones rápidas" y otra que definiría el marco definitivo de la imposición aplicable al IVA en las entregas de bienes. En este apartado vamos a centrar nuestra atención en esta segunda etapa y las consecuencias que, desde el punto de vista del Concierto Económico, plantea su introducción, inicialmente prevista para 2022.

Esta segunda fase de la 1ª fase legislativa se compone de cuatro iniciativas de la Comisión, que actualmente están siendo objeto de análisis y debate en el seno del grupo D-4 del Consejo (Cuestiones Fiscales):

- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de tributación de los intercambios entre Estados miembros⁹⁴.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos del IVA⁹⁵.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas⁹⁶.

94 COM (2018) 329 final, de 25 de mayo de 2018.

95 COM (2018) 20 final, de 18 de enero de 2018.

96 COM (2018) 21 final, de 18 de enero de 2018.

- Propuesta modificada de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa en el ámbito del IVA⁹⁷.

Como ya se ha anunciado, el régimen definitivo del IVA en la UE se basará en la aplicación de los tres siguientes principios:

1. La tributación en destino, en virtud del cual la venta de bienes será gravada mediante la aplicación de los tipos de gravamen vigentes en el Estado miembro de destino.
2. La responsabilidad del proveedor, en cuya virtud será el proveedor de los bienes el obligado tributario, salvo que el adquirente sea considerado un Sujeto pasivo Certificado o en el caso de que resulte de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
3. El régimen de ventanilla única (OSS, por sus iniciales en inglés: *One-stop-shop*), como medida de simplificación administrativa para la declaración, pago y deducción de las cuotas del impuesto.

Como es sabido, el artículo 26 del Concierto Económico configura el IVA como un tributo concertado de normativa común, que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de la capacidad de las Instituciones de los Territorios Históricos para aprobar modelos de declaración e ingreso (que al menos contendrán idéntica información a la establecida en territorio común) y señalar plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos en dicho territorio. Ello significa que las reformas que para la aplicación de las directivas introduzca el Estado en la normativa del IVA serán de inmediata aplicación en sus propios términos en territorio foral.

Más allá de la limitada capacidad normativa señalada, la aplicación de los tres principios en los que se basa el régimen definitivo del impuesto en la UE plantea cuestiones relevantes desde el punto de vista del Concierto Económico, en lo que se refiere a la exacción y la gestión e inspección del impuesto, que a continuación pasamos a analizar:

IV.C.1) Aplicación del principio de gravamen en destino.

La aplicación del gravamen en destino en las transacciones transfronterizas de bienes de la UE entre empresas (B2B) implica abandonar el sistema vigente en el que se realizan dos operaciones, una entrega exenta en el Estado miembro de origen y una adquisición sujeta en el Estado miembro de destino, y su sustitución por una sola operación, la llamada "*entrega de bienes dentro de la Unión*", gravada en el Estado miembro de destino.

La primera cuestión que se nos plantea se refiere a la posibilidad de que el cambio normativo produzca modificaciones en la forma en que bajo la vigente redacción del artículo 27 del Concierto Económico (CE), dedicado a la exacción del impuesto, se determina el volumen de operaciones, a efectos de la tributación exclusiva o compartida de los correspondientes contribuyentes. En la actualidad, las entregas intracomunitarias (exentas) se computan a efectos de decidir si el contribuyente supera o no el umbral de 10 millones de euros que determina la tributación compartida en proporción al respectivo volumen de operaciones realizado en territorio común o foral, pero no influyen en el respectivo porcentaje de tributación ante una u otra administración⁹⁸. Por su parte, las adquisiciones intracomunitarias no afectan ni a uno (umbral) ni a otro (volumen respectivo de operaciones) en modo alguno. No nos parece que el régimen definitivo deba suponer cambio alguno en el criterio señalado, cuya aplicación deriva de lo dispuesto en el número Cuatro del

97 COM (2017) 706 final, de 30 de noviembre de 2017.

98 Ver Resolución del TEAF de Bizkaia, de 21 de noviembre de 2014.

artículo 27 CE, que remite a las mencionadas reglas establecidas en el número Uno del mismo precepto para la exacción del impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes. Ello implicaría que las entregas de bienes dentro de la UE, se deberán tener en cuenta a efectos de cuantificar el umbral de tributación compartida pero no influirán en el respectivo volumen de operaciones. Aun así, parece conveniente que dicho precepto modificara su redacción a fin de fijar de manera expresa dicho criterio. También deberán ser objeto de modificación las reglas contenidas en los números Cinco y Seis, relativas a la exacción de las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos y de las de bienes sujetos por opción o por superarse los límites cuantitativos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, así como las realizadas en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia que, probablemente, dejarán de tener sentido con la instauración del régimen definitivo de tributación en destino.

En cuanto a las reglas de localización de las operaciones contenidas en el artículo 28, entendemos que debería incorporarse una regla general que determine la realización en el País Vasco de las entregas de bienes dentro de la UE cuando el destinatario de la correspondiente entrega tenga su domicilio fiscal en dicho territorio. Ello implicará que las cuotas devengadas y transferidas al estado español por sujetos pasivos del resto de los Estados miembros con destino a contribuyentes domiciliados en el País Vasco deban ser abonadas a las haciendas forales. Esta regla de localización no debería afectar únicamente al régimen general aplicable a las entregas dentro de la UE sino también a las devengadas en aplicación de los regímenes especiales aplicables a la prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión o electrónicos y a

las ventas a distancia⁹⁹, ya exaccionadas a través del sistema de ventanilla única (MOSS), por aplicación de las respectivas Directivas¹⁰⁰. Como es sabido, la tributación en destino y su exacción a través del MOSS se encuentra en vigor para las primeras desde 2015 y a partir de 2021 las segundas, al ampliarse el régimen anterior a cualquier prestación de servicios que se considere realizada en un Estado miembro y de la que sea destinatario un consumidor final y a cualquier entrega intracomunitaria a distancia destinada a dichos consumidores finales (transacciones B2C). Precisamente, en relación con las primeras ya se planteó la necesidad de adaptar el Concierto a las nuevas reglas con motivo de la celebración de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 19 de julio de 2017, en la que, entre otras cuestiones, se acordó la constitución de un grupo de trabajo encargado específicamente de analizar la concertación del régimen especial señalado¹⁰¹. La regla general así prevista, debería sustituir a la actual dicción de la regla 1ª c) del apartado relativo a las entregas de bienes en el número Uno del artículo 28 CE. En su caso, una regla similar deberá incorporarse al número Dos del precepto una vez aprobadas las medidas para la aplicación del régimen definitivo relativas a las prestaciones de servicios, en el marco de la Segunda fase legislativa del Plan de Acción del IVA.

En ausencia de dicha disposición general, y entretanto se produce la entrada en vigor del régimen definitivo, se hace necesario acordar una regla para la localización en el País Vasco de las prestaciones de servicios por vía electrónica así como a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión en los que se viene aplicando el principio de tributación en destino desde 2002 para los prestadores de dichos servicios establecidos fuera del territorio de la

99 La regla 1ª c) del artículo 28.UNO.A), ya prevé la localización en el País Vasco de las entregas de bienes que cumplan las condiciones para la aplicación del régimen de ventas a distancia, cuando finalice en dicho territorio el transporte de los bienes entregados.

100 Directiva (2008) 8 y Directiva (2017) 2455.

101 A pesar del acuerdo adoptado, el grupo de trabajo no se ha reunido en ninguna ocasión desde su creación en 2017.

UE¹⁰² y desde 2015 para los establecidos en dicho territorio¹⁰³.

Dicha regla de localización debería afectar a las siguientes prestaciones de servicios acogidas al régimen especial:

1. Los servicios prestados a empresarios establecidos en el País Vasco por empresarios establecidos en un Estado Miembro distinto de España o en un país tercero¹⁰⁴ (transacciones B2B).
2. Los servicios prestados a consumidores finales domiciliados en el País Vasco por empresarios establecidos en un Estado Miembro distinto de España o en un país tercero (transacciones B2C).

El establecimiento o localización en el País Vasco podría vincularse la residencia habitual de las personas físicas y al domicilio fiscal de las personas jurídicas o, en este último caso (o en ambos), a la administración que asumiera la competencia inspectora en materia del IVA del destinatario de los servicios, ante la posibilidad de que los mismos pudieran ser utilizados tanto en territorio común como foral.

IV.C.2) La consideración de obligado tributario del proveedor.

Como se ha dicho, el segundo principio sobre el

que se pretende construir el régimen definitivo del IVA se refiere a la consideración del proveedor de los bienes o servicios como obligado tributario llamado a cumplir con las obligaciones formales y materiales del impuesto. En principio, estimamos que dicha consideración no plantea problemas específicos que deban resolverse mediante una modificación del actual texto concertado, que contiene las previsiones necesarias para su correcta aplicación, si bien haremos algunas precisiones cuando analicemos el siguiente principio, el de la simplificación de la gestión del impuesto a través del sistema de ventanilla única (OSS).

Sin embargo, sí debemos hacer alguna consideración en relación con el régimen de los Sujetos Pasivos Certificados (SPCs), que, al menos, de manera transitoria, mantendrán el actual régimen de tributación, asumiendo los destinatarios de las entregas o prestaciones de servicios la condición de sujetos pasivos, por aplicación del actual mecanismo de inversión.

Ya hemos explicado las consecuencias de la consideración de SPC para la aplicación del régimen definitivo, como elemento esencial de la primera fase legislativa y para las llamadas "soluciones rápidas". Nos interesa ahora detenernos en el procedimiento y los criterios generales con arreglo a los cuales los Estados miembros podrán certificar a los sujetos pasivos, a solicitud de los interesados. Para ello, la Comisión propone¹⁰⁵ que las administraciones tributarias concederán este estatuto a los solicitantes cuando se cumplan determinados requisitos relativos a la inexistencia de la comisión de infracciones graves o reiteradas de la normativa aduanera o fiscal, demostración de un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de bienes y prueba de la solvencia financiera, debiendo facilitar a las autoridades tributarias toda la información pertinente al efecto.

¹⁰² Directiva 2002/38/CE, del Consejo de 7 de mayo, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica

¹⁰³ La ya señalada Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios

¹⁰⁴ Entre las transacciones B2B también habría que incluir la posibilidad de que se localicen en el País Vasco los servicios prestados a empresarios establecidos en un país tercero por empresarios establecidos en un Estado Miembro distinto de España o en un país tercero, siempre que deba entenderse localizada dicha prestación en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) por realizarse la utilización o explotación efectiva en el TAI (por aplicación del artº 70. Dos LIVA).

¹⁰⁵ Artículo 1 de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido y se introduce el régimen definitivo de tributación de los intercambios entre los Estados miembros (COM (2017)569 final), que introduce un nuevo artículo 13 bis, para la introducción del SPC.

El precepto que comentamos señala que, a efectos de la concesión de este estatuto fiscal, se entenderá por autoridad tributaria la del Estado miembro en que el solicitante haya establecido la sede de la actividad económica, la del Estado miembro donde se encuentre el establecimiento permanente cuando la sede económica se encuentre fuera de la Unión o, finalmente, la del Estado miembro en que tenga su domicilio permanente o residencia habitual, en defecto de sede económica o establecimiento permanente.

Entendemos que en el ámbito del Concierto Económico, la concesión y la verificación de los requisitos que deban cumplir, así como la gestión de las incidencias posteriores a la concesión debe corresponder a los Territorios Históricos cuando se trate de solicitantes que se encuentren sometidos a su competencia inspectora, en la medida en que dichas haciendas forales son las únicas competentes para la comprobación de los contribuyentes sobre los que ostentan dicha competencia. El hecho de que la propuesta de Directiva señale que la concesión de la condición de SPC por una autoridad tributaria implica el reconocimiento mutuo por parte del resto de autoridades tributarias, exige que se establezca, por un lado, el procedimiento adecuado para que las autoridades tributarias españolas asuman las decisiones adoptadas por los Territorios Históricos y, por otro, implementar las medidas imprescindibles para que estos dispongan de la información necesaria acerca de las concesiones autorizadas por el resto de países miembros. Tratándose de una cuestión de marcado carácter formal, aunque con evidentes consecuencias materiales, quizás no sea necesaria su incorporación al Concierto y baste con un acuerdo en el seno de la Comisión Mixta del Concierto Económico o, en su caso, de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

IV.C.3) El régimen de ventanilla única (OSS).

El régimen simplificado de gestión del IVA basado en la ventanilla única (OSS) tiene como objetivo principal evitar la necesidad de que los

sujetos pasivos deban registrarse en cada Estado miembro de consumo. El MOSS (mini ventanilla única) fue incorporado por primera vez para la prestación de servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos por parte de proveedores no establecidos en la UE y se extendió a partir del 1 de enero de 2015 a los sujetos pasivos establecidos en la UE que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos, permitiendo a dichos sujetos pasivos liquidar el IVA adeudado por la prestación de los servicios señalados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos a través de un portal web en el Estado miembro en el que estén identificados. Con posterioridad, a través de la Directiva 2017/2455, se ha generalizado el sistema para el régimen de ventas a distancia (transacciones B2C) y se anuncia como el sistema aplicable en el régimen definitivo del IVA.

En la práctica, de acuerdo con el régimen MOSS, un sujeto pasivo que esté registrado en la miniventanilla única en un Estado miembro (el Estado miembro de identificación) presenta trimestralmente por vía electrónica declaraciones del IVA a través de dicha miniventanilla única detallando los servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos ubicados en otros Estados miembros (el Estado o Estados miembros de consumo), junto con el IVA adeudado. A continuación, el Estado miembro de identificación transmite dichas declaraciones, junto con el IVA abonado, a los correspondientes Estados miembros de consumo a través de una red de comunicaciones segura. El vendedor de bienes a otros Estados miembros no tendrá que darse de alta ante la administración de destino de sus ventas, sino que repercutirá el IVA al adquirente al tipo de gravamen del Estado miembro de destino e ingresará el IVA en la administración tributaria del Estado miembro en el que se encuentre establecido, con quien se relacionará principalmente. En esa declaración informará del Estado miembro al que corresponden las consiguientes cuotas ingresadas para que esta administración las transfiera a la de los Estados miembros de destino correspondientes.

Las declaraciones de IVA presentadas a través de la miniventanilla única son adicionales a las declaraciones de IVA que presentan los sujetos pasivos en sus respectivos Estados miembros en virtud de las obligaciones establecidas por estos en la materia.

Pueden utilizar la miniventanilla única los sujetos pasivos que estén establecidos en la UE (el régimen de la Unión), así como los sujetos pasivos que no estén establecidos en la UE (el régimen exterior a la Unión). Sin la miniventanilla única, el proveedor tendría que registrarse en cada uno de los Estados miembros en los que preste servicios a sus clientes. Por último, el régimen de la miniventanilla única es opcional para los sujetos pasivos. No obstante, si opta por utilizarlo, el sujeto pasivo debe aplicar dicho régimen en todos los Estados miembros pertinentes. No se trata, por tanto, de un régimen opcional en función del Estado miembro.

Con independencia del diseño y de las consecuencias materiales y formales que el sistema supone para la gestión del impuesto, así como su extensión, lo cierto es que, desde el punto de vista del Concierto Económico, se plantean cuestiones de indudable relevancia para las capacidades y competencias de los Territorios Históricos que deben ser analizadas e incorporadas, en su caso, al texto concertado.

La primera cuestión que debe ser objeto de análisis es la eventual utilización del régimen interior de ventanilla única de la Unión, por parte de contribuyentes forales. No cabe duda de que los contribuyentes establecidos en el ámbito territorial del País Vasco deben tener la oportunidad de utilizar el régimen OSS para la declaración de las operaciones que realicen con establecidos en el resto de Estados miembros que cumplan los requisitos para ello. El punto de conexión que parece más razonable es el de la titularidad de la competencia inspectora, de manera que aquellos contribuyentes sometidos a inspección por parte de los Territorios Históricos, se relacionen de manera exclusiva con las correspondientes haciendas forales, cumpliendo ante ellas las obligaciones materiales y formales

derivadas del sistema de ventanilla única. La relación exclusiva de dichos contribuyentes con sus respectivas haciendas forales exigirá el establecimiento de un procedimiento que asegure que las cuotas recaudadas se transfieran a los correspondientes Estados miembros de consumo, junto con las declaradas e ingresadas en el resto de haciendas con competencia inspectora en el estado español.

La segunda cuestión que plantea la aplicación de la ventanilla única se refiere a la necesidad de asegurar que las cuotas repercutidas a contribuyentes vascos por parte de sujetos pasivos establecidos en otros Estados miembros (en el régimen interior de la Unión) o por terceros países (en el régimen exterior de la Unión) sean abonadas a las correspondientes haciendas forales. Si bien, dicha necesidad no parece que pueda ponerse en cuestión, su materialización puede resultar complicada en la medida en que las normas relativas a la identificación de los sujetos pasivos no establecidos en España que utilicen el régimen OSS no contemplan, en principio, información relativa a la identificación del establecimiento en territorio común o foral de los sujetos gravados. A falta de una regulación más precisa, que deberá incorporarse al Reglamento de Ejecución 282/2011 para la aplicación del régimen definitivo, las únicas referencias que podemos encontrar por el momento, son las contenidas en dicho Reglamento relativas a la identificación de la ubicación de los consumidores por parte del sujeto pasivo, reguladas en el artº 24.ter del mismo, que establece tres presunciones acerca de la localización del destinatario de los servicios electrónicos según que el servicio se preste por línea fija terrestre, por red móvil o a través de descodificadores de televisión y que, a partir de 2019, incluye una cuarta regla aplicable a circunstancias distintas de las tres anteriores. En este caso, la ubicación del cliente deberá determinarse por el prestador del servicio, basándose en dos elementos de prueba no contradictorios, aunque se permite a las empresas que tengan unas ventas de servicios electrónicos inferiores a 100.000 €, la utilización de un solo medio de prueba. En lo que se refiere

al régimen de ventas a distancia, la dirección de entrega de los bienes debería ser suficiente para determinar la ubicación del cliente.

En cualquier caso, salvo que la administración española asuma la necesidad de incluir en las declaraciones presentadas en el régimen OSS la ubicación de los clientes en territorio común o vasco, y lo defienda en las negociaciones del régimen definitivo del IVA, se nos antoja harto complicado determinar con seguridad dicha ubicación de forma que se atribuya la recaudación a las haciendas forales de forma correcta, de acuerdo con las reglas generales de localización de las operaciones gravadas. La alternativa sería la de acordar una participación de la recaudación de las cuotas abonadas en el régimen OSS a incluir en el vigente ajuste por la recaudación del IVA que, por otra parte, deberá renegociarse en el momento en que desaparezcan definitivamente el actual régimen transitorio, ya que el ajuste vigente para las operaciones interiores incluye un parámetro expreso relativo a la valoración relativa en uno y otro territorio de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

V. CONCLUSIONES

Hemos realizado a lo largo de este trabajo un recorrido a través de la participación de las instituciones competentes del País Vasco en los foros internacionales donde se dirimen cuestiones que afectan de manera notable y decisiva al acervo competencial que el Concierto Económico reconoce a las mismas, tanto desde el punto de vista de su justificación teórica y legal, como de la forma en que dicha participación se ha producido en la práctica desde la aprobación del Concierto de 1981, así como, principalmente, desde la adopción del acuerdo en Comisión Mixta del Concierto Económico de noviembre de 2010, que articuló dicha participación en los grupos de trabajo del ECOFIN, en aplicación del principio de colaboración contenido en el artículo 4 del propio Concierto Económico. En relación con ello, se han descrito los principales procesos de los que la representación vasca ha sido testigo

privilegiado, tanto en el ámbito del grupo de trabajo D-4 (Cuestiones Fiscales) como del grupo D-5 (Código de Conducta de la fiscalidad de las empresas) y se han puesto de manifiesto las carencias más notables que en el ejercicio de dicha participación han sido detectadas, tanto desde el punto de vista material como formal.

Desde el primer punto de vista, el material, la deficiencia más evidente hasta la fecha la constituye la limitación de la participación vasca a los grupos de trabajo D-4 y D-5 mencionados, en tanto en cuanto, si bien dichos grupos de trabajo han aglutinado el desarrollo de los aspectos técnicos de las iniciativas legislativas de la Comisión sometidas a la consideración del Consejo de la Unión Europea, la ausencia de representantes vascos en los foros de contenido más político, significativamente, en el ámbito europeo, el grupo de alto nivel de cuestiones fiscales (HLWP) y, por supuesto el propio ECOFIN, y, en el ámbito internacional, en los grupos de trabajo de la OCDE liderados por el Comité de Asuntos Fiscales, han impedido a las autoridades vascas participar precisamente en aquellos foros en que las decisiones definitivas son adoptadas. Esta ausencia en los principales foros de decisión provoca que, si bien la participación formal de las autoridades vascas incorporadas a la representación española se haya reconocido con naturalidad, las cuestiones de mayor relevancia que afectan a la capacidad de las administraciones fiscales vascas no hayan estado en la agenda de las correspondientes reuniones. Todo ello, añadido a la necesidad, impuesta por el acuerdo de participación mencionado, de que la postura española en todo caso debe ser manifestada por los representantes de la administración central sin que, en ningún caso que conozcamos hasta el momento, dichos representantes hayan planteado la necesidad de contar con la existencia de las cinco administraciones tributarias que en el estado español tienen atribuidas competencias fiscales: la central, la navarra y las tres de los Territorios forales vascos.

La solución a estas cuestiones debería venir de la mano de una reforma legislativa que

reconociera la especialidad en materia fiscal y financiera de las administraciones vascas. Dicha reforma normativa podría incluirse tanto en una eventual reforma de los tratados como en una reforma de la constitución española o del propio Estatuto de Gernika o del Concierto Económico¹⁰⁶.

Además de las cuestiones de índole material, desde el punto de vista formal, la participación de los representantes vascos en los grupos de trabajo del ECOFIN, no ha estado exenta de significativas carencias que afectan de manera relevante a la efectividad y a la calidad de dicha participación. La falta de reconocimiento oficial de la participación vasca en la delegación española provoca que sus representantes ni tengan la posibilidad de acceder a las correspondientes reuniones de acuerdo con los sistemas reconocidos a las distintas delegaciones en el Reglamento Interno del Consejo¹⁰⁷ ni tengan acceso al portal de delegados, en donde se incluyen los documentos que afectan a los puntos del orden del día de las reuniones. Estas circunstancias, más allá de las evitables incomodidades que suponen, impiden a los representantes vascos, por un lado, tener acceso con la suficiente antelación a los documentos objeto de debate y, por otro, tener conocimiento de aquellos que son calificados como reservados, lo que provoca que su participación se vea lastrada y limitada por la imposibilidad de realizar un adecuado y exhaustivo estudio de las diferentes propuestas.

Además de lo anterior, hemos querido identificar los principales retos a que, a nuestro juicio, deben enfrentar las administraciones fiscales vascas en el proceso de revisión de la fiscalidad que, en los

últimos años, de manera creciente e imparable, se están produciendo en el ámbito internacional y, en particular, en el europeo. El desarrollo de las medidas que componen el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE, los retos derivados de la economía digital, el establecimiento de una base imponible consolidada común en el ámbito de la UE, la reforma del IVA con vistas a un sistema definitivo basado en la imposición en destino o la creación de nuevas figuras tributarias, son cuestiones que han sido tratadas de forma exhaustiva a lo largo del trabajo, y que, sin ningún género de duda van a afectar de manera decisiva al ámbito competencial que a las haciendas forales reconoce el Concierto Económico, no solo desde el punto de vista del diseño normativo de las mismas sino también en lo que respecta a su aplicación práctica.

Como hemos señalado, estamos convencidos de que la vigencia y la defensa de nuestro ámbito competencial, pasa por una participación activa y efectiva en el proceso de construcción del nuevo orden fiscal internacional y la consiguiente adaptación de los modos de gestión para la aplicación de los tributos que derive del mismo.

Pero, a pesar de todo lo dicho, no queremos dejar una sensación negativa de la participación vasca en los grupos de trabajo del ECOFIN. Más bien creemos que hay que hacer una valoración altamente positiva de dicha participación, a pesar de las carencias detectadas, sobre todo si tenemos en cuenta que, hasta la fecha del acuerdo de 2010, la participación de las administraciones vascas había sido inexistente. La incorporación de representantes vascos a los grupos de trabajo señalados, ha provocado que seamos conscientes de la importancia y la relevancia de participar de forma activa y efectiva en todos los procesos de reforma de la fiscalidad internacional. El avance y consolidación de este proceso depende, parcialmente, de nosotros mismos:

Por un lado, exigiendo el pleno cumplimiento del principio de colaboración contenido en el Concierto Económico, en el sentido de que, como establece su artículo 4, el Estado arbitre

¹⁰⁶ Propuestas de *lege ferenda* en el sentido señalado se contienen en el mencionado trabajo "La participación de las entidades sub-estatales en el escenario de gobernanza multinivel fiscal y financiera de la Unión Europea: balance crítico y propuestas de futuro desde la experiencia vasca", ganador del premio Universitas, 2018, del que el autor de este artículo es coautor (ver Nota 3).

¹⁰⁷ Decisión 2009/937/UE del Consejo, de 1 de diciembre de 2009, por la que se aprueba su Reglamento Interno (DO L 325 de 11.12.2009, p. 35).

los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en todos los acuerdos internacionales, y no solo en los europeos, que incidan en la aplicación del presente Concierto Económico.

Por otro, poniendo la administración vasca a disposición de este proceso los medios personales y materiales adecuados y necesarios para enfrentar el reto con las mayores garantías.