

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 2.6. *Las transformaciones de la fiscalidad internacional*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 7 minutos

Las transformaciones de la fiscalidad internacional

Desde comienzos de la década de 2010, la fiscalidad internacional ha experimentado **su mayor transformación hasta la fecha**.

1. De la red de convenios al proyecto BEPS

A la red de CDIs y a los instrumentos de intercambio de información y colaboración se ha añadido, desde 2013, una ola de medidas bajo el paraguas del denominado **proyecto para luchar contra la erosión de bases y el traslado de beneficios** (BEPS, por sus siglas en inglés), que ha transformado significativamente el alcance y el contenido de la fiscalidad internacional.

Si antes el foco se centraba en la **eliminación de la doble imposición** y los acuerdos eran primordialmente bilaterales, a partir de BEPS se potencia la **cooperación multilateral** y la adopción de medidas para evitar la **no tributación** o la tributación a tipos de gravamen bajos.

El giro conceptual merece subrayarse. El régimen clásico partía de la premisa de que el problema a resolver era la *fricción* entre sistemas tributarios que daba lugar a doble imposición, un resultado no deseado por entrañar distorsiones en la toma de decisiones y por considerarse que da lugar a un sobregravamen de la renta. BEPS parte de la constatación de que la interacción de los sistemas tributarios —por sí sola y combinada con los convenios— genera también desimposición o baja imposición, muchas veces surgida por el hecho de que los sistemas tributarios internos de los Estados no se encuentran coordinados.

El Plan de Acción BEPS, presentado en 2013 y cuyos informes finales se publicaron en octubre de 2015, se articula en **quince acciones**:

Acción	Contenido
1	Retos fiscales de la economía digital
2	Neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos
3	Refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional (CFC)
4	Limitación de la erosión de bases vía deducción de intereses
5	Prácticas fiscales perniciosas, transparencia y sustancia
6	Impedir la utilización abusiva de convenios
7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente

Acción	Contenido
8-10	Precios de transferencia: intangibles, riesgos y capital, otras operaciones de alto riesgo
11	Medición y seguimiento de BEPS
12	Revelación obligatoria de mecanismos de planificación agresiva
13	Documentación de precios de transferencia e informe país por país
14	Mejora de los mecanismos de resolución de controversias
15	Instrumento multilateral

La **Acción 15** merece mención aparte, pues dio lugar a la firma de un convenio multilateral de gran relevancia en el ámbito de los CDI. El *Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios* (MLI), firmado en París el 7 de junio de 2017, permite modificar simultáneamente miles de convenios bilaterales sin necesidad de renegociarlos uno a uno. Funciona mediante un sistema de notificaciones y reservas: cada Estado declara qué convenios quiere cubrir y qué opciones elige, y la modificación se produce únicamente cuando ambas partes de un convenio coinciden (*matching*). España lo ratificó y está en vigor para su red (si bien algunos Convenios no entran en su ámbito de aplicación) desde el 1 de enero de 2022.

2. Un régimen diseñado hace un siglo

El régimen fiscal internacional se diseñó primordialmente **en la década de 1920, hace unos cien años**. La economía de entonces se basaba en la necesidad de tener **presencia física** en un país para llevar a cabo operaciones transfronterizas de manera significativa. Esto se traduce, por ejemplo, en el concepto tan extendido de **establecimiento permanente**, a partir del cual las rentas empresariales solo se gravan en el Estado donde se originan —el Estado de la fuente— si existe un lugar fijo de negocios a través del cual la empresa lleva a cabo toda o parte de su actividad.

Sin embargo, esta concepción de la economía **se ha quedado claramente desfasada** desde el surgimiento de la globalización, y con la digitalización de la economía ese desfase se ha tornado insostenible.

3. Los tres puntos de tensión

1. **Los modelos de negocio más exitosos no requieren presencia física** para desarrollar actividad económica en un país. Piénsese en servicios de suscripción como Netflix, o en la venta de publicidad en línea en el caso de Meta o Google.

2. **Los activos que mayores retornos generan son activos intangibles**, altamente deslocalizables y muchas veces ubicados en territorios de baja o nula tributación. Por eso, por ejemplo, aunque una empresa como Apple requiera de presencia física para vender sus equipos, logra ubicar la mayor parte de sus rentas en territorios fiscalmente convenientes.

3. **El valor generado por la participación del usuario y la recolección de datos** no se tiene en consideración alguna a la hora de definir los criterios de reparto de la potestad tributaria sobre rentas empresariales.

El hecho de que las multinacionales que explotan estos modelos de negocio puedan escapar en buena medida a la tributación sobre sus rentas hace que, *de facto*, el porcentaje de gravamen efectivo acabe siendo **altamente modulable**, cosa que idealmente no debería suceder.

4. Las reacciones de los Estados

Ante esta realidad, los Estados han reaccionado de distintas formas, que se pueden agrupar en **dos tipos de medidas**: aquellas que los Estados adoptan de manera **unilateral** y aquellas que se adoptan de manera **coordinada**. En España encontramos ejemplos de ambos.

A) Medidas unilaterales: el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Para ilustrar la adopción de medidas unilaterales, cabe mencionar el caso del **Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**: un impuesto del **3% sobre el ingreso bruto** generado en España —por tanto, sin posibilidad de deducir gastos— por multinacionales de cierto tamaño, que recae sobre tres modelos de negocio:

- Servicios de **publicidad en línea**.
- Servicios de **intermediación en línea** en los que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.
- Servicios de **transmisión de datos**.

El impuesto se estableció por la Ley 4/2020, de 15 de octubre, y se aplica a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en el año natural anterior supere los **750 millones de euros** y cuyos ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto en territorio español superen los **3 millones de euros**.

Su configuración responde al modelo de la propuesta de Directiva de la Comisión Europea de 2018, que no llegó a aprobarse por falta de unanimidad. Varios Estados adoptaron entonces figuras análogas de forma unilateral —Austria, Francia, Hungría, Italia o Polonia, entre otros—

con umbrales y perímetros divergentes, lo que generó precisamente el problema que la coordinación pretendía evitar: fragmentación normativa, riesgo de doble imposición y tensión comercial con los Estados Unidos, que abrió investigaciones a varios de esos países.

B) Medidas coordinadas: el impuesto mínimo global

Una medida coordinada que ha alcanzado relativo éxito es el establecimiento de un **impuesto mínimo global del 15%** sobre multinacionales con ingresos superiores a **750 millones de euros**, adoptado en la Unión Europea en forma de Directiva que replica una propuesta de la OCDE, y que también han implementado otros países en el mundo. En España recibe el nombre de **Impuesto Complementario**.

Esta propuesta, conocida como Pilar Dos, pretende asegurar un nivel mínimo de imposición. Su finalidad no es reasignar potestad tributaria, sino **fijar un límite** a la competencia fiscal: garantizar que los grupos multinacionales con cifra de negocios superior a 750 millones de euros tributen al menos al 15% en cada jurisdicción, recuperando (*tax back*) en otras jurisdicciones los beneficios insuficientemente gravados. Sus piezas son la regla de inclusión de rentas (IIR), la regla de beneficios insuficientemente gravados (UTPR) y el impuesto complementario mínimo doméstico cualificado (QDMTT).

El **Pilar Dos** se ha implantado en la Unión Europea mediante la Directiva (UE) 2022/2523, traspuesta en España en la **Ley 7/2024**, de 20 de diciembre por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

5. Perspectivas de futuro

En la actualidad, dado el claro **retroceso del multilateralismo**, es difícil predecir qué nuevas propuestas llegarán a adoptarse. A corto y medio plazo cabe augurar una relativa **estabilidad en la normativa existente** en este momento y un **paso atrás de la OCDE** en la propuesta de nuevas medidas.