
El Concierto Económico, la fiscalidad del futuro y su encaje internacional

La globalización y la evolución de las tecnologías están obligando a revisar las bases sobre las que tradicionalmente se ha sustentado el orden tributario internacional, desplazando la preocupación por evitar la doble imposición internacional a la atención por eludir la doble no imposición. En este proceso, la eliminación del secreto bancario y de los paraísos fiscales, las nuevas y más efectivas vías de la colaboración administrativa y el intercambio de información se convierten en el nuevo paradigma impulsado por los actores internacionales: el G-20, la OCDE y la Unión Europea. Desde este punto de vista, las administraciones tributarias están involucradas y comprometidas con el éxito del proceso. Por ello, el Concierto Económico debe también adaptarse a la nueva realidad internacional, incorporando las modificaciones necesarias para que las Instituciones competentes del País Vasco actúen, con todas sus consecuencias, en el que será el nuevo escenario tributario internacional.

Teknologiaren globalizazioaren eta bilakaeraren ondorioz, berriro aztertu behar dira orain arte nazioarteko zerga-antolamenduaren arloan funts izan diren oinarriak; izan ere, nazioarteko zerga-petxe bikoitza saihesteko ardua alde batera utzi behar da, eta orain, berriz, ez-zergapetxe bikoitzari itzuri egiteaz arduratu. Prozesu honetan, bankuko sekretua eta zerga-paradisua ezabatzea eta administrazioen arteko lankidetzaren bermatzeko eta informazioa elkartrukatzeko bide berri eraginkorragoak bilakatu dira nazioarteko eragileek (G-20k, ELGEk eta Europar Batasunak) bultzatzen duten paradigma berria. Ikuspegi horretatik begiratuta, zerga arloko administrazioak buru-belarri jarduten dute eta beren beregiko konpromisoa hartu dute prozesu horrek aurrera egin dezan. Horrenbestez, Ekonomia Ituna ere nazioarteko errealitate berriari egokitu behar zaio, Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek, ondorio guztiekin, nazioarteko zerga-agertoki berrian jarduteko egin behar diren aldarazpen guztiak abiaraz ditzaten.

The traditional pillars of the international tax order are under revision due to the huge impact of globalization and new technologies on the different ways economic operators perform. Their target is moving from action aimed at eliminating double taxation to a response to prevent double non taxation. In this process, the end of the bank secrecy era and tax havens, new and more effective tools for international collaboration and for information exchange among tax administrations are the fundamentals of the new tax order, sponsored by international organizations, such as the G-20, the OECD and the EU. That being so, tax administrations are involved and committed to achieve a successful outcome. Therefore, the Basque Economic Agreement must also adapt to the new international order by updating its legal regulation in such a way that the Basque Country Institutions are able to act with full implication in the international tax order-to-be.

Índice

1. Introducción
2. El escenario internacional
3. La respuesta de la comunidad internacional
4. La participación del País Vasco en el nuevo orden tributario internacional
5. Reflexión final

Palabras clave: Orden tributario internacional, elusión fiscal, Concierto Económico Vasco, participación del País Vasco.

Keywords: International tax order, tax evasion, Basque Economic Agreement, participation of the Basque Country.

Nº de clasificación JEL: H20, H26, H87.

1. INTRODUCCIÓN

Parece que fue ayer, y sin embargo ha pasado ya más de un lustro, cuando afirmábamos, allá por 2010 (Rubí Cassinello, 2010), que se iniciaba una nueva etapa para el Concierto Económico, en la que su dimensión interna de relación con los otros sistemas tributarios del Estado español iba a pasar a un segundo plano ante el hecho real de la irrupción del Concierto Económico en el escenario fiscal internacional, coincidiendo con el inicio de la transformación de las bases sobre las que se asienta el orden tributario mundial.

Desde la recuperación del Concierto Económico en 1981¹ sus circunstancias han cambiado de forma radical, tanto desde el punto de vista de las competencias que en

* José Rubí Cassinello es el Secretario General Técnico y Gemma Martínez Bárbara es la Jefa del Servicio de Política Fiscal, ambos del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia.

¹ Para Bizkaia y Gipuzkoa porque, como es sabido tanto el Territorio Histórico de Araba/Álava como Navarra mantuvieron su particular status económico-financiero durante la dictadura franquista, mientras que aquéllos lo perdieron al ser considerados por ésta territorios «traidores» por su alineación con la república en la contienda civil.

314

materia tributaria reconoce a las instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a la Comunidad Foral², como desde el punto de vista del contexto, nacional e internacional, en el que dichas competencias han debido y deben ser ejercidas. Pero sin necesidad de retrotraernos a fechas tan lejanas en el tiempo, podemos constatar cómo el orden económico internacional en el año 2002, en que se pactan los términos del Concierto Económico vigente, parece casi tan alejado de la realidad actual como aquél de los Conciertos del siglo XIX. La globalización económica, con la desaparición de fronteras nacionales y la eliminación de barreras al comercio internacional, unida a la evolución tecnológica y la explosión de la actividad del sector financiero, absolutamente desvinculada de la economía real y sometida a sus propias reglas, exige que reflexionemos sobre si el ámbito competencial en materia tributaria que el Concierto Económico reconoce a las Instituciones del País Vasco se adecúa o no al nuevo panorama internacional en el que debe desplegar su actividad y si asegura que las Haciendas Forales puedan asumir el protagonismo que resulta exigible a una administración tributaria que debe dar respuesta a los retos que dicho panorama plantea.

Para dar cumplimiento a ese objetivo comenzaremos por hacer un diagnóstico sobre la precaria salud de las finanzas públicas materializada en una creciente pérdida de ingresos fiscales. La causa de esta situación no solo radica en la crisis sistémica en que el escenario económico internacional se ha instalado, sino que caben destacar otros factores como la, cada vez más polémica, competencia fiscal entre las distintas jurisdicciones, que pugnan por atraer la inversión exterior aun a costa de sacrificar elementales principios de justicia tributaria, o la generalización por parte de actores económicos internacionales de prácticas que, si bien no pueden calificarse directamente de fraudulentas, se encuentran, en muchos casos, en la difusa frontera que separa la evasión fiscal, la elusión y la planificación fiscal agresiva. A continuación, nos ocuparemos de la respuesta que los actores internacionales –administraciones tributarias y gobiernos nacionales, agrupaciones gubernamentales internacionales y grupos de presión– están dando al reto que plantea el nuevo escenario económico internacional que, en opinión de un sector doctrinal, determina que estemos asistiendo a un profundo cambio en los tradicionales paradigmas en que se ha desarrollado la fiscalidad internacional desde los albores del siglo pasado. Finalmente, profundizaremos en la idoneidad de las herramientas que ofrece el Concierto Económico vigente en el actual contexto económico internacional, así como en la evolución del protagonismo de las haciendas vascas en el proceso de transformación del nuevo orden de fiscalidad internacional e intentaremos identificar las carencias del texto concertado a fin de proponer soluciones a las mismas. Terminaremos con una reflexión final.

² El régimen de Convenio es sustancialmente idéntico al de Concierto por lo que, en adelante, nos referiremos en exclusiva a éste último, siendo las conclusiones extrapolables a ambos.

2. EL ESCENARIO INTERNACIONAL

Es un lugar común en la literatura especializada la constatación de una contradicción creciente entre la globalización económica y financiera y el mantenimiento y salvaguarda de la tradicional soberanía de los sistemas fiscales nacionales. La liberalización del comercio y de las relaciones internacionales, alentada por las facilidades que las nuevas tecnologías ponen al servicio de los actores económicos y financieros internacionales, viene provocando una creciente integración económica de los mercados favorecida por la liberalización de las políticas que, si bien sirve a un escenario en que las oportunidades se multiplican generando grandes beneficios a escala mundial, también lleva aparejados efectos negativos desde el punto de vista económico y social.

De hecho, como nuestra historia reciente demuestra, los países se revelan más y más vulnerables a las turbulencias y crisis económicas y a la evasión y el fraude fiscal. En un mundo caracterizado por el dominio de las empresas multinacionales sobre la economía global, la liberalización del comercio y la integración de los mercados, los grandes operadores económicos se encuentran en un campo abonado para el fraude y la evasión fiscal, minando la soberanía tributaria de los países y reduciendo sus ingresos tributarios. El cada vez más debilitado secreto bancario y la innegable existencia de jurisdicciones que todavía pueden ser calificadas como paraísos fiscales agudizan indudablemente esta situación. El efecto sobre los presupuestos nacionales adquiere una gravedad extraordinaria elevando los déficits nacionales y la deuda pública a cotas difícilmente asumibles y sometiendo, por ello, a una dura prueba a los gobiernos, que pone en cuestión, en muchos casos, el propio mantenimiento de las políticas públicas.

En el marco de la Unión Europea, además, el sometimiento de las finanzas públicas a unas reglas de juego que para algunos resultan excesivamente estrictas, ha provocado que, determinados países, ante la situación de crisis de deuda soberana en la que se han visto inmersos, se hayan visto compelidos a solicitar el rescate por parte de sus socios y acreedores. Éstos, a cambio, han impuesto unas condiciones de supervisión presupuestaria y de reformas que, en la práctica, han secuestrado su capacidad para adoptar decisiones en materia de política económica y fiscal, con independencia de la ideología de los responsables elegidos democráticamente en los respectivos países. Un buen ejemplo lo tenemos en la situación por la que atraviesa Grecia en estos momentos, con un gobierno electo que ha basado su victoria electoral en unas promesas que se están revelando de difícil, si no imposible, aplicación en la práctica.

Si nos fijamos en el Estado español, podemos observar cómo, tras más de siete años desde el estallido de la crisis económica internacional, los ingresos fiscales se han situado en 2014, en términos absolutos, en poco más del 80 por ciento de los que se obtuvieron en el año previo al inicio de aquélla en 2007. Es obvio que esta situación no puede achacarse en exclusiva a la crisis económica internacional, ni siquiera a las peculiares bases en que España había basado su, aparentemente, modéli-

co crecimiento en los años de la burbuja inmobiliaria, financiado año tras año con apelación al crédito exterior, que la ha situado como una de las economías más endeudadas de la Unión Europea. En concreto, según Hernández y López (2014), la recaudación de ingresos públicos se situó en 2013 en 386.250 millones de euros (37,8% del PIB), lo que supone una reducción de 46.851 millones de euros (3,4 puntos de PIB) en relación con la observada en 2007, lo que implica una caída del 11%. Además, debe tenerse en cuenta que durante este período se adoptaron decisiones impositivas que generaron un aumento de la recaudación de alrededor 2,7 puntos de PIB. Si se elimina el impacto de estos incrementos impositivos de la recaudación observada en 2013, la reducción de ingresos en el período 2007– 2013 alcanzaría el 17%, equivalente a 6 puntos porcentuales de PIB.

Pero volviendo al escenario internacional, la viabilidad de los sistemas fiscales se está convirtiendo en una de las preocupaciones prioritarias de los distintos gobiernos en el contexto económico de globalización que hemos descrito. Esta preocupación no solo se pone de manifiesto en la adopción de las medidas de política económica idóneas para superar la crisis sistémica, cuya salida empieza a vislumbrarse, sino que está situando en primera línea de la agenda de los organismos intergubernamentales, la necesidad de luchar contra la evasión y la elusión fiscal, como una de las medidas esenciales dirigidas a asegurar dicha viabilidad, a la vez que contribuye a garantizar la equidad de los sistemas tributarios y la eficiencia de los mercados.

Sin embargo, la globalización económica y el aprovechamiento por las empresas transnacionales de las oportunidades que ofrece un orden fiscal internacional cuyas reglas no se adecuan a las características y al proceder de los operadores en la economía global del siglo XXI, no es el único obstáculo al que se enfrentan las administraciones fiscales a la hora de asegurar la eficiencia y la equidad de los sistemas tributarios, hasta el punto de que podríamos afirmar que el «enemigo» está, en muchas ocasiones, en el seno de los propios gobiernos. Por un lado, la incapacidad de los estados para romper con el principio de soberanía tributaria nacional condiciona de manera decisiva su capacidad para enfrentarse a la recaudación de bases imponibles en el caso de actores económicos cada vez más móviles, singularmente las empresas multinacionales, que aprovechan los espacios que la contradicción de las normativas tributarias ofrece para minimizar su factura imponible, situando aquéllas, a su conveniencia, en los territorios en los que consiguen una menor tributación. El problema se agrava ante la constatación del fenómeno conocido en fiscalidad internacional como *race to the bottom* consistente en que aquellas jurisdicciones interesadas en atraer la inversión extranjera, diseñan medidas fiscales favorecedoras de la deslocalización, facilitando el arbitraje normativo por parte de dichas empresas y abonando la planificación fiscal, en abierta contradicción con los objetivos que se presumen comunes a la comunidad internacional.

Las consecuencias de esta situación son de distinta naturaleza, puesto que no solo suponen un claro perjuicio para las arcas públicas, sino que implican una des-

ventaja para las empresas que operan en los países en los que aquéllas consiguen evadir la factura fiscal que tienen que competir en situación de evidente inferioridad. Por último, los contribuyentes se ven perjudicados a título individual, en la medida que tienen que soportar la mayor carga tributaria que se deriva del hecho de que las empresas que realizan sus actividades en su territorio, reducen su factura fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de su jurisdicción, lo que conlleva una percepción generalizada de desánimo social con el consiguiente riesgo de ruptura del contrato social.

3. LA RESPUESTA DE LA COMUNIDAD INTERNACIONAL

Desde luego, el fenómeno de la deslocalización y la planificación fiscal no es algo nuevo que haya aparecido en la escena internacional en los últimos años. Como tampoco lo es la competencia fiscal entre países, entendida como actuaciones de los gobiernos en el ámbito fiscal dirigidas bien a la atracción de inversiones a su territorio, bien al mantenimiento en el mismo de las existentes. Es obvio que las empresas internacionalizadas tienen todo el derecho a situar sus activos e inversiones y desarrollar sus actividades productivas en aquéllos lugares que sirven mejor a sus intereses, siempre que, por supuesto se respete la normativa vigente en los países en los que se establezcan. Y no es menos cierto que una sana competencia fiscal entre países, que podríamos calificar de benigna para diferenciarla claramente de la llamada competencia fiscal perjudicial o nociva, puede producir evidentes beneficios en tanto que, por un lado, obliga a los gobiernos a ajustar sus ingresos fiscales de manera más eficiente a las necesidades de sus ciudadanos y, por otro, facilita el asentamiento de empresas en su territorio que, a la postre, generará nueva actividad, y por ende, beneficios imponderables en el ámbito nacional.

La dificultad está en encontrar el punto de equilibrio entre las actuaciones gubernamentales tendentes a presentar su jurisdicción como atractiva para el establecimiento de actividades económicas y la realización de inversiones sin que resulten claramente perjudiciales para otros países o para el conjunto de la comunidad internacional. Si en particular nos circunscribimos al ámbito UE, los obstáculos resultan ser casi insuperables, en la medida en que los gobiernos europeos pueden verse limitados por el propio Tratado a la hora de diseñar políticas fiscales atractivas para los inversores. Por otro lado, la planificación fiscal requiere medidas de las administraciones tributarias destinadas a asegurar que las empresas se muevan en sus diseños fiscales en parámetros que no comprometan ni la letra ni el espíritu de la normativa tributaria.

Bien es verdad que los esfuerzos de los organismos que asumen algún protagonismo en el ámbito fiscal internacional, se han dirigido tradicionalmente a establecer procedimientos destinados a evitar la doble imposición internacional. Significativamente, la OCDE desde su fundación en 1960, se ha ocupado, a través de su Comité de Asuntos Fiscales, de proponer una serie de instrumentos, cuyas manifestaciones más

esenciales la constituyen el *Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio* y la *Guía de precios de transferencia*, dirigidos a evitar que las mismas rentas sean gravadas más de una vez (doble imposición económica) o que lo sean por varias jurisdicciones (doble imposición jurídica). Sin embargo, aunque la doble imposición de las rentas ha sido un problema constante a solucionar por la fiscalidad internacional prácticamente durante todo el siglo pasado, a fecha de hoy la situación ha cambiado de manera drástica. De la preocupación por evitar la doble imposición se ha pasado a la preocupación por evitar de manera preferente la doble no imposición, en la medida en que las condiciones propias de la economía global actual – el desarrollo de las nuevas tecnologías, la inmediatez de las comunicaciones, las facilidades para la deslocalización de las actividades económicas y la desmaterialización de la economía– unidas a la sofisticación de los medios a través de los cuales las empresas sitúan, a su conveniencia, las bases imponibles en los territorios de menor (incluso, nula) tributación, están generando una creciente inquietud en los gobiernos, que ven cómo las bases imponibles se distancian más y más de los lugares donde se realizan las actividades económicas y se generan beneficios, para situarse en otras jurisdicciones de baja o nula tributación, que ofrecen vehículos *ad hoc* para dichas prácticas.³ Parece claro, que frente a esta situación, los tradicionales instrumentos en manos de las administraciones tributarias nacionales se revelan inadecuados y obsoletos.

Las medidas unilaterales propias del siglo pasado, fundamentalmente complejas normas antiabuso, que pretendían poner coto a la deslocalización de las bases económicas e imponibles, e incluso los acuerdos bilaterales para facilitar el intercambio de información o los instrumentos no vinculantes característicos de *soft-law*, están cediendo el protagonismo a nuevas herramientas impulsadas por distintos organismos políticos internacionales y organizaciones intergubernamentales (básicamente el G-20, la OCDE y la UE). Estas herramientas se van imponiendo de manera paulatina, lo que supone, en opinión de muchos, la asunción de un nuevo paradigma en la esfera tributaria internacional; paradigma que se sustenta en un decidido impulso político común, complementado con el establecimiento de nuevas normas de cooperación multilaterales, al que se une la adopción de medidas normativas de represión que dificulten las actuaciones contrarias a los objetivos planteados, así como de presión para exigir la colaboración de las jurisdicciones tradicionalmente poco proclives a ofrecerla.

3.1. El impulso político del G-20

Ya en 2009, los líderes del G-20⁴ declararon su preocupación por la evasión fiscal y acordaron adoptar acciones contra las jurisdicciones no cooperativas, incluidos

³ Según OXFAM-INTERMÓN, 34 de las 35 empresas españolas que cotizan en el IBEX mantenían 810 filiales en paraísos fiscales en 2013.

⁴ El G-20 es un foro donde se reúnen regularmente, desde 1999, jefes de Estado (o Gobierno), gobernadores de bancos centrales y ministros de finanzas. Está constituido por siete de los países más

los paraísos fiscales, pidiendo a sus instituciones financieras que informen a las autoridades tributarias de la residencia de sus clientes, asumiendo la posibilidad de imponer sanciones con el objetivo de proteger las finanzas públicas y los sistemas financieros y afirmando, con absoluta solemnidad y rotundidad que «*la era del secreto bancario había terminado*»⁵. Desde entonces, en todas 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 2012⁶, se reconoce la dimensión del problema generado por la planificación fiscal agresiva (*aggressive tax planning*) de las multinacionales (MNE) y se da un mandato a la OCDE para explorar cómo se produce y cómo se puede prevenir esta erosión de las bases fiscales. Los apoyos a las iniciativas de la comunidad internacional y, en particular, de las surgidas en el seno de la de la OCDE, se reiteran en las cumbres de 2013⁷ (San Petersburgo) y 2014⁸ (Brisbane).

3.2. El papel de la OCDE

Como ya hemos dicho la preocupación característica durante años de los organismos internacionales, y en particular de la OCDE como organismo que se ha venido encargando desde su fundación de sentar las bases de la fiscalidad internacional, fue la de elaborar propuestas para evitar la doble imposición.

Sin embargo, la preocupación por la erosión de las bases imponibles fue puesta de manifiesto tempranamente por los países agrupados en la OCDE que, ya en 1996, encargaron a la misma la elaboración un estudio con el objeto de «... desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones producidas por la competencia fiscal perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación...», cuyo primer fruto fue el *Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: Una cuestión global emergente*⁹, en 1998. En el Informe se proponía la identificación de unos criterios universales de general aceptación sobre qué debía entenderse por régimen perjudicial, y el establecimiento de un método de trabajo por el que estos criterios se utilizarían para proce-

industrializados —Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido— (G-7), más Rusia (G-8), más once países recientemente industrializados de todas las regiones del mundo, y la Unión Europea como bloque económico.

⁵ 2009 London G-20 Leaders Declaration:

https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/London_Declaration_0.pdf

⁶ https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/G20_Leaders_Declaration_Final_Los_Cabos_0.pdf

⁷ Anexo Fiscal a la Declaración de los Líderes: G-20 Saint-Petersburg-G20-Leaders-Declaration-Tax-Annex_0.pdf

⁸ https://g20.org/wp-content/uploads/2014/12/brisbane_g20_leaders_summit_communique1.pdf

⁹ Aprobado por los Ministros de los países miembros de la OCDE, con la abstención de Suiza y Luxemburgo.

der a un estudio detallado de todas las jurisdicciones «sospechosas» de serlo. Para dar efectividad a los trabajos se constituyó un grupo (Foro de Competencia Fiscal Perjudicial) encargado de elaborar una lista de paraísos fiscales así como de regímenes perjudiciales, según los criterios del Informe¹⁰. Fruto de los trabajos del grupo fue un nuevo informe, este de 2000, «Informe sobre los progresos en la identificación y eliminación de prácticas fiscales perjudiciales», en el que se identificaron 41 jurisdicciones que podían ser consideradas paraísos fiscales según los criterios del Informe de 1998, aunque seis de ellas fueron eliminadas de la lista al comprometerse a realizar las modificaciones necesarias en su régimen jurídico para eliminar el carácter perjudicial. En 2001 se produjo una modificación de naturaleza filosófica en el Foro al abandonarse el criterio de actividad sustancial como definitorio de las características de un paraíso fiscal¹¹ y centrar la atención en la transparencia (identificación de los titulares de activos y acceso a la información bancaria y contable) y el intercambio de información (garantizar la información a requerimiento y la confidencialidad de la información); fruto de esta nueva orientación fue la publicación en 2002 de las «jurisdicciones no cooperativas» y la aprobación de un «Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal». Sin embargo, el avance a partir de este momento fue bloqueado por la actitud abiertamente obstruccionista de dos de los países miembros de la OCDE: Suiza y Luxemburgo, lo que llevó a una nueva orientación de los trabajos. En cualquier caso, el trabajo del grupo ha sido, y sigue siendo, fructífero, habiendo identificado más de 400 prácticas que pueden considerarse «agresivas».

Por su parte, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, creado por la OCDE en 2000 incorporando a 32 países, inicia sus trabajos en el marco del desarrollo de estándares de transparencia y de intercambio de información a demanda (*on request*) a efectos fiscales, con la aprobación del señalado Modelo de 2002 y ve potenciada su labor a partir de 2009, en que se realiza su protagonismo, en su reunión en México, en respuesta a la propuesta de los líderes del G-20 para la adopción de normas y estándares más rigurosos en el ámbito de la transparencia y el intercambio de información. En la actualidad el Foro Global integra a 126 miembros.

Si, como hemos podido comprobar, la preocupación por las prácticas de competencia fiscal nocivas ha sido constante en el seno de la OCDE, no es menos cierto que la lucha contra la evasión fiscal ha venido a imponerse en la agenda del organismo internacional que, tradicionalmente ocupada en los problemas derivados de la doble imposición internacionales, ha visto como la planificación fiscal agresiva, el mantenimiento de los paraísos fiscales y la falta de cooperación entre los países, ha

¹⁰ Aunque no es el lugar para profundizar en el contenido de los criterios, señalar que se caracterizan por la baja o nula tributación, falta de transparencia y ausencia de actividad económica sustancial.

¹¹ A instancias de la administración americana que pretendía fijar más la atención en el carácter colaborativo de las distintas jurisdicciones.

puesto en riesgo la sostenibilidad de las cuentas públicas. Si bien esta «novedad» en las prioridades de la OCDE se manifiesta con especial intensidad a partir de finales de los años 90 del siglo pasado, el punto de inflexión lo marca el impulso político asumido por el G-20 en la Cumbre de Los Cabos en 2012, cuando la OCDE asume un papel protagonista en la materia, que se traduce en dos actividades, que pasamos a describir someramente: el proyecto BEPS y el Modelo de Intercambio Automático de Información a efectos fiscales (Standard AEOI).

3.2.1. *El proyecto BEPS*

En respuesta al impulso del G-20 y la petición expresa de los Ministros de Hacienda, la OCDE presentó en 2013 el informe *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (BEPS, por su acrónimo en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*) al que siguió, meses después, la puesta en marcha de un Plan de Acción (Plan BEPS) con dos objetivos relevantes. Por un lado, evitar la doble no imposición, o los supuestos de exención y baja o nula imposición asociados a prácticas de traslado artificial de las bases imponibles, diseñando nuevos estándares que aseguren la coherencia del Impuesto sobre Sociedades y la tributación de los beneficios allá donde se realizan las actividades productivas y la generación de valor añadido. Por otro, poner en manos de las administraciones tributarias un instrumento ágil que permita la disposición de la información fiscal relevante de sus obligados tributarios, asegurando la confidencialidad de los datos y dando la seguridad jurídica, certidumbre y predictibilidad necesaria para que aquéllos programen sus inversiones.

El Plan BEPS se compone de 15 acciones de diversa naturaleza que se acompañan de un ambicioso programa de implantación temporal según el cual debería culminar a finales de 2015. De hecho el informe relativo a siete de ellas se ha presentado dentro del plazo previsto, en septiembre de 2014. Por último, al Plan BEPS se caracteriza por su intención inclusiva al pretender la participación en el mismo no solo de los miembros de la OCDE sino también de las principales economías de países no miembros de la OCDE o del G-20, actuando en calidad de Asociados, es decir, en posición de igualdad con los miembros de la OCDE, sin perjuicio de la invitación que se cursa además a otros países no miembros.

En cuanto al contenido del Plan¹² hay cierto consenso en la doctrina acerca de la relevancia de la iniciativa y de los cambios que va a suponer en el orden tributario internacional, hasta el punto de que se habla, incluso, de un cambio de paradigma de la fiscalidad internacional, preocupada hasta ahora de evitar la doble imposición internacional y, a partir de ahora, más centrada en los problemas derivados de la doble no imposición. Para otros, sin embargo, no representa sino los últimos intentos

¹² Para profundizar en la naturaleza y contenido de las 15 acciones que componen el Plan BEPS, se puede consultar la página web de la OCDE, que incluye información exhaustiva de las mismas y del proceso de implantación: <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

de salvar los restos del orden tributario internacional en la forma en que los conocemos y que se ven amenazados por la falta de respuesta satisfactoria a los retos que las nuevas características de la economía y sociedad plantean. En nuestra opinión, ni una ni otra aciertan en el diagnóstico; ni las acciones contenidas en el Plan van a suponer la panacea con capacidad para desterrar todos los problemas que la fiscalidad internacional plantea hoy ni hay que minimizar la posible relevancia de las mismas.

Creemos que el Plan BEPS es un paso en la buena dirección, en la medida en que nace del reconocimiento de la incapacidad de las normas de fiscalidad internacional vigentes para atajar los problemas más acuciantes que están sin resolver, se identifican algunos de los problemas más acuciantes, se intenta buscar soluciones y se presta el necesario impulso político para su desarrollo. Sin embargo, también es cierto que las bases teóricas (Convenio para evitar la doble imposición, concepto de establecimiento permanente o la *Guía sobre Precios de Transferencia*) sobre las que se sustenta el supuesto nuevo orden tributario internacional no han cambiado y, sobre todo, que la implementación de nuevas normas exigirá un grado de consenso político internacional que, a pesar de los avances, está lejos de lograrse. Mientras sigan existiendo paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperativas y secreto bancario y las reglas internacionales no sean sino instrumentos de *soft-law*, no vinculantes para la comunidad internacional, las soluciones a los problemas no serán sino aproximaciones incapaces de atajar la raíz de los mismos. En el estado actual de la cuestión la mejor baza para acercarnos a dicha raíz, a falta de instrumentos vinculantes, no es otra que la de que las administraciones tributarias dispongan de mayor y mejor información tributaria de sus contribuyentes.

En la actualidad, el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal supone el instrumento más efectivo para intentar mitigar y, ¿por qué no?, atajar el problema, en la medida en que se establece un equilibrio entre la soberanía de cada país en materia tributaria y la legítima protección de los ingresos fiscales. Por consiguiente, los distintos países cada vez tienen mayor interés en fomentar la cooperación fiscal y la adopción de normas comunes sobre una base geográfica lo más amplia posible. Es el momento propicio para que los Estados miembros y los terceros países colaboren, fomenten y apoyen la reciente tendencia a una rotunda aceptación de las normas internacionales en el ámbito de la cooperación fiscal.

3.2.2. *El intercambio de información tributaria*

El marco en el que se ha trabajado de manera multilateral en el área de transparencia e intercambio de información tributaria ha sido, desde el año 2000, el del Foro Mundial sobre transparencia e intercambio de información a efectos fiscales (*Global Forum*). En septiembre de 2009, en respuesta a la petición de los líderes del G-20 de adoptar mayores estándares de transparencia e intercambio de información en materia tributaria, se reestructuró el Foro Global como una organización basada en el consenso donde todos los miembros están en pie de igualdad y en el que hoy participan 126 países, constituyéndose así como el mayor foro internacional en materia tributaria.

El Foro Global se encarga de promover la implementación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información a fin de dificultar la evasión fiscal internacional, así como de procurar que los países en desarrollo se beneficien de las nuevas normas de transparencia. Así, en 2009 como consecuencia de la preocupación manifestada por los líderes del G-20, tras los escándalos que afectaron a un buen número de países y la preocupación derivada de la crisis financiera internacional, el Foro Mundial recibió el mandato de garantizar la aplicación de la norma internacional para la transparencia y el intercambio de información bajo petición (EOIR). Aunque durante estos años los avances en la implementación del estándar señalado han sido evidentes, habiendo convertido el intercambio de información *on request* en un proceso de revisión robusto y transparente, con constatables beneficios para los países que han utilizado el sistema¹³, la evolución de los medios tecnológicos y de los estándares internacionales aconsejó al G-20 a comprometerse con un nuevo sistema de intercambio de información automático entre las autoridades tributarias, basándose en el modelo que inspira a la Ley americana de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA)¹⁴.

El nuevo estándar de intercambio automático de información de las cuentas financieras (AEOI), desarrollado por la OCDE, es un paso importante y ambicioso en el campo de la cooperación administrativa. Hay tres aspectos fundamentales en la labor del Foro Global en este ámbito: (1) procurar el compromiso de los miembros con la nueva norma; (2) supervisar su aplicación efectiva y (3) apoyar a los países en desarrollo para su incorporación lo antes posible al nuevo estándar. El proceso iniciado por el Foro Global ha recibido un apoyo decisivo en abril de 2014 en que los ministros del G-5 (España, Francia, Alemania, Italia y Reino Unido) suscribieron una declaración de apoyo al Foro Global para la adopción inmediata del nuevo estándar AEOI. De hecho, 54 países se han comprometido a la adopción en 2017 del nuevo modelo de intercambio de información y otros 38 lo harán en 2018, en un proceso que va a suponer un cambio trascendental en la cooperación administrativa y la lucha contra la evasión fiscal.

¹³ Según el Informe Anual de 2014, 92 jurisdicciones habían implementado más de 500 recomendaciones en materia de transparencia. Los requerimientos de información han ido incrementándose paulatinamente desde los 38 de 2008 a casi 900 en 2013.

¹⁴ *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) es una legislación aprobada por el *Internal Revenue Service* (IRS) de Estados Unidos, con el fin de promover la transparencia fiscal y reforzar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de ciudadanos o residentes estadounidenses, exigiendo a instituciones financieras de todo el mundo la identificación de los clientes con nacionalidad o residencia fiscal en EEUU y la información sobre sus posiciones y movimientos. En España esa obligación se instrumenta a través de la administración tributaria, tras la suscripción de un Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), suscrito en Madrid el 14 de mayo de 2013 y cuya primera declaración estaba prevista para el mes de mayo de 2015.

3.3. El papel de la UE

A la vista del proceso descrito en el apartado anterior cabría pensar que, en el caso de organizaciones de integración más avanzada, como es el caso de la Unión Europea, la cuestión de la cooperación administrativa en materia de lucha contra la evasión fiscal podría ser un tema solucionado, al menos, en las relaciones entre los diversos Estados miembros. Nada más lejos de la realidad. El conocido carácter instrumental de la armonización fiscal en el Tratado UE, limitado a la construcción del mercado único, a fin de lograr su neutralidad desde el punto de vista de la libre competencia y de las libertades de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, hizo que únicamente la fiscalidad sobre el consumo (IVA y accisas) se contemplara en los Tratados constitutivos como imprescindible para la consecución de los fines de la Comunidad, mientras que la armonización de la fiscalidad directa quedara relegada y sometida a la regla de unanimidad, lo que ha supuesto que, en la práctica, los avances en la materia hayan sido lamentablemente escasos. La situación actual no ha cambiado y los vigentes artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), reproducen de forma prácticamente literal la redacción de los correspondientes artículos del Tratado de Roma. Sin embargo, la cuestión de la armonización de la fiscalidad directa no ha sido una cuestión ajena a la agenda de la Comisión. Ya en 1956 uno de los redactores del Tratado de Roma (Paul H. Spaak) señaló las distorsiones fiscales como uno de los peligros que amenazaban la libertad de circulación de capitales. En el Informe Neumark (1962), se abordaba la armonización de la imposición societaria. Sin embargo, y a pesar de los puntuales intentos de la Comisión de acometer la armonización de la fiscalidad directa de las empresas, lo cierto es que, con sonoras excepciones¹⁵, las reticencias de los estados a perder el único instrumento de política económica que mantienen tras ceder a la Unión la política monetaria y asumir las limitaciones derivadas de la políticas de sostenibilidad presupuestaria, ha supuesto que la armonización de la fiscalidad empresarial siga siendo la asignatura pendiente del proceso de construcción europea.

Sin embargo, y a pesar de las carencias de lo que podríamos denominar el proceso de armonización positiva de la fiscalidad directa a través de instrumentos normativos, no han sido pocos los avances que se han venido produciendo a través de otros procesos paralelos, que han conseguido una mayor integración de las políticas fiscales y en la consolidación de la coordinación de las prácticas administrativas en materia tributaria de los Estados miembros. Entre ellos destacan: el originado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, conocido como legislación judicial, el derivado de la aplicación de la política de ayudas de Estado, mecanismo jurídico compe-

¹⁵ Las disposiciones en la materia han sido escasas y, con carácter general se adoptaron a principios de la década de los 90 del siglo pasado, en un proceso conocido como *piecemeal approach*, caracterizado por la falta de sistematización y de análisis global, enfocando las soluciones a cada problema de manera aislada.

tencia de la Comisión Europea recogido en el TFUE cuya finalidad principal es velar por el buen funcionamiento del mercado interior europeo y la libre competencia pero que indirectamente provoca el acercamiento de la fiscalidad empresarial de los distintos Estados miembros y, finalmente, por la proliferación de instrumentos jurídicos no vinculantes o *soft law* aprobados por las instituciones europeas.

A pesar del relativo fracaso de las políticas de armonización basadas en el *piecemeal approach* y de las propuestas contenidas en el informe Ruding¹⁶, la Comisión cambia de estrategia y plantea, con la toma de posesión del nuevo Comisario de Fiscalidad, el italiano Mario Monti, un enfoque global (*global approach*), en el que se contemplan los problemas de fiscalidad en su conjunto como una cuestión crucial de la integración europea, enlazando así con las inquietudes que se estaban poniendo de manifiesto en el seno de la OCDE y que hemos abordado en el epígrafe anterior. El primer fruto de la nueva política fue el documento de debate presentado a la reunión informal de los ministros del ECOFIN de Verona en 1996, «La fiscalidad en la Unión Europea», en el que se ponía el énfasis, entre otras cuestiones, en la necesidad de la estabilización de los ingresos fiscales de los Estados miembros, amenazada por la competencia fiscal y la economía sumergida¹⁷. Aun cuando la preocupación por los ingresos fiscales ya venía siendo una prioridad en la agenda de la UE, se produce a partir de este momento una perfecta conjunción entre las políticas en materia fiscal alentadas por la OCDE y las impulsadas por la Comisión y los Estados miembros, centradas en tres ejes fundamentales:

1. Eliminación de la competencia fiscal perniciosa
2. Impulso a la gobernanza fiscal a través del fomento de la cooperación, asistencia mutua e intercambio de información.
3. Lucha contra la evasión fiscal.

¹⁶ Informe del Comité de expertos, presidido por el exministro de Hacienda holandés Onno Ruding y presentado el 18 de marzo de 1992. El informe se centró principalmente en la fiscalidad de la empresa constatando que las divergencias entre los sistemas tributarios nacionales producen efectos distorsionadores de la competencia. A su vez, jerarquizaba las prioridades que se debería plantear la acción comunitaria en el siguiente orden:

- Primero. Eliminar de las legislaciones fiscales de los Estados miembros todas las disposiciones discriminatorias y distorsionadoras de la libre competencia;
- Segundo. Fijar un nivel mínimo de imposición sobre las sociedades y unas reglas comunes para la determinación de la base imponible, a fin de limitar el fenómeno de la competencia fiscal;
- Tercero. Impulsar la máxima transparencia de los incentivos fiscales concedidos por los Estados miembros con el fin de atraer inversiones.

¹⁷ Literalmente se afirmaba en el documento: «La degradación de la situación fiscal se produce a través de la erosión de la base de imposición provocada tanto por la competencia fiscal (transferencia de las bases tributarias a otros países), como por el desarrollo de la economía sumergida (transferencia de las bases tributarias al mercado negro)...La aparente defensa de la soberanía fiscal nacional ha llevado gradualmente a una pérdida real de la misma por parte de cada uno de los Estados miembros en beneficio de los mercados, a través de la erosión de la base imponible, especialmente de aquellos de sus componentes que disfrutan de una mayor movilidad».

Hay que advertir, sin embargo, que en el marco de la Unión Europea y de la consecución de sus objetivos, estos principios que vienen a constituir el mínimo común denominador de las inquietudes de la OCDE y de la UE en los últimos años, se ven complementados, en el caso de esta última, por la existencia de dos circunstancias propias que son ajenas a los objetivos de aquélla: la necesidad de eliminar los obstáculos fiscales a la consecución del mercado único y la salvaguarda de la libre competencia en el marco de la Unión, a través de la política de ayudas de Estado de naturaleza fiscal.

En relación con las ayudas de Estado, la proscripción de las de naturaleza fiscal recibe un notable impulso a partir de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas¹⁸ y ha constituido, y todavía hoy constituye, un potente instrumento en manos de la Comisión para reducir los falseamientos de la competencia en el mercado único.

En lo que respecta a los obstáculos fiscales, en las conclusiones del Consejo ECOFIN de diciembre de 1998 se solicitaba a la Comisión que realizara un estudio analítico sobre la tributación de las empresas en la Unión Europea. El estudio debía precisar las principales disposiciones fiscales que podrían obstaculizar la actividad económica transfronteriza en el Mercado Único y la cuestión acerca de si los obstáculos fiscales podrían seguir resolviéndose mediante soluciones parciales que dejaran intactos los sistemas nacionales de imposición de las empresas. En relación con ello, la Comisión, además de otras medidas parciales, propuso el establecimiento de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades¹⁹ que fue impulsado en 2011 tras más de diez años de estancamiento mediante la propuesta de Directiva elaborada por la Comisión Europea²⁰.

El Código de Conducta de fiscalidad de las empresas

El Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 aprobó el conocido como «paquete fiscal», un conjunto de tres medidas destinadas a la lucha contra la competencia fiscal perjudicial, entre las que destaca el establecimiento de un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, cuyo objetivo, en línea con los trabajos de la OCDE en la materia, se centraba en identificar los criterios que debían utilizarse para calificar como perniciosas las medidas susceptibles de análisis. El principal criterio a tener en cuenta es si el régimen en cuestión exige un tipo de

¹⁸ Comunicación 98/C 384/03.

¹⁹ Comunicación de la Comisión COM (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.

²⁰ Propuesta de Directiva del Consejo COM (2011) 121 final, de 16 de marzo, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades.

gravamen efectivo menor que el exigido con carácter general en el Estado miembro. Junto a éste, se establecieron otros criterios que también deben contemplarse:

1. Si las ventajas se otorgan sólo a no residentes o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.
2. Si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afecten a la base fiscal nacional.
3. Si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real y presencia económica sustancial.
4. Si las normas para determinados beneficios derivados de las actividades internas no siguen los principios internacionalmente reconocidos en materia de precios de transferencia.
5. Si las medidas fiscales carecen de transparencia.

En las normas del Código de Conducta se estableció el compromiso de los Estados miembros no sólo de eliminar aquellos regímenes que fueran considerados perjudiciales (*roll-back*), sino también el de no establecer ningún otro en adelante (*stand-still*); de esta forma, cualquier régimen que se pretendieran aprobar por cualquier Estado tendría que pasar el examen del órgano competente para evaluar los regímenes existentes.

El Código de Conducta forma parte de lo que en derecho comunitario se conoce como *soft-law*, constituyendo, por tanto, un conjunto de reglas de conducta que, aun careciendo de fuerza vinculante, ha supuesto un notable esfuerzo de «auto control» por parte de los Estados en la medida en que ha identificado numerosas disposiciones y prácticas que se han considerado nocivas y, en consecuencia, ha promovido su desaparición y ha supuesto un freno para la implantación de nuevas medidas que pudieran considerarse perjudiciales. Hoy en día se está planteando la conveniencia de actualizar su contenido y los criterios de evaluación a fin de ampliar sus actividades en línea con las acciones del Plan BEPS de la OCDE²¹.

La lucha contra la evasión fiscal

La lucha contra la evasión fiscal en el seno de la UE ha sido una permanente preocupación de las políticas fiscales de los Estados miembros, como lo prueban la constante evolución de las Directivas de asistencia mutua y auxilio en la recaudación y la cooperación interadministrativa y la proliferación de programas dirigidos a promover la colaboración entre las administrativas tributarias nacionales, centradas básicamente en la imposición indirecta. Sin embargo, a raíz del cambio

²¹ En relación con ello, en la reunión del Grupo de Cuestiones Fiscales de 5 de diciembre de 2014 en el seno del ECOFIN se presentó por la presidencia el documento «Road map – BEPS in the EU» dirigido a abrir nuevos desarrollos e iniciativas legislativas a estudiar en el seno del grupo de trabajo.

de orientación que hemos puesto de manifiesto con la incorporación de Mario Monti como Comisario de Fiscalidad, la preocupación por la erosión de las bases imponibles en un entorno de globalización y de crisis económica y financiera, y sus efectos en la sostenibilidad de las cuentas públicas, así como la lucha contra la evasión fiscal en el ámbito de la fiscalidad directa de las empresas se han convertido en prioritarias para la Comisión y para los Estados miembros, en idéntica línea a la relevancia de estas cuestiones en el marco de los países de la OCDE y del impulso político manifestado por los líderes del G-20.

En todas las comunicaciones emitidas, relativas a la política fiscal y la gobernanza en la UE, la Comisión ha incorporado su preocupación por la lucha contra la evasión fiscal como una de sus prioridades y *conditio sine qua non* para la adecuada construcción del proyecto europeo (Martínez Bárbara, 2009)²² pero, ha sido en los últimos años, tras la crisis financiera, cuando se ha asumido que el problema que suponen el fraude y la evasión fiscales se ha agravado considerablemente²³, merced a la mundialización de la economía, los adelantos tecnológicos, la internacionalización y sofisticación del fraude y la consiguiente interdependencia de las administraciones tributarias de los Estados miembros, con la consiguiente y evidente insuficiencia para atajar el problema de planteamientos estrictamente nacionales. El 2 de marzo de 2012 el Consejo Europeo pidió al Consejo y a la Comisión que desarrollasen sin dilación métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, también en cuanto a la relación con terceros países. Fruto del encargo fue la Comunicación de la Comisión de 27 de junio de 2012 sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal²⁴, en la que se identifican tres niveles a la hora de encarar los problemas que suponen el fraude y la evasión fiscal: en primer lugar, debe mejorar la recaudación de impuestos dentro de cada Estado miembro; en segundo lugar, es preciso incrementar la cooperación transfronteriza entre las administraciones tributarias de los Estados miembros; en tercer lugar, la UE necesita una política clara y coherente con respecto a los terceros países, a fin de promover sus normas a nivel internacional y garantizar unas condiciones equitativas.

²² Como muestra puede constatarse esa preocupación en las Comunicaciones de la Comisión COM (2001) 260, «La política fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los próximos años», COM (2004) 611, «La prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras», COM (2006) 254, «Necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal», COM (2006) 823, «La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior» y COM (2009) 201, «Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal».

²³ Según las estimaciones de la propia Comisión las pérdidas de recaudación fiscal derivadas del fraude y la elusión fiscal, los paraísos fiscales y la planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales (EMN) pueden alcanzar la cifra de 1.000 millones de € http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/a_huge_problem/index_en.htm.

²⁴ COM (2012) 351, Comunicación de la Comisión, de 27 de junio de 2012.

De inmediato, la Comisión propuso un Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal²⁵, en el que se inventarían un conjunto de 34 medidas concretas dirigidas a reforzar la cooperación administrativa y apoyar el desarrollo de la política de buena gobernanza, tratando además de cuestiones más generales de interacción con los paraísos fiscales y de lucha contra la planificación fiscal agresiva, con cuya adopción *«la Comisión considera que (la combinación de estas acciones) puede dar una respuesta exhaustiva y eficaz a los distintos retos que plantean el fraude fiscal y la evasión fiscal y, por tanto, puede contribuir a incrementar la equidad de los sistemas fiscales de los Estados miembros, a garantizar los ingresos fiscales y, en última instancia, a mejorar el correcto funcionamiento del mercado interior»*.

Como complemento al Plan de acción, la Comisión adoptó sendas recomendaciones en las que, por un lado, señala los criterios que permiten identificar a los terceros países que no cumplan las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, así como las medidas que los Estados miembros pueden adoptar en detrimento de los terceros países que no cumplan dichas normas y a favor de los que sí lo hagan²⁶ y, por otro, se aborda la planificación fiscal agresiva en el ámbito de la fiscalidad directa²⁷.

Desde entonces la Comisión y los Estados miembros han venido adoptando actuaciones puntuales dirigidas, en perfecta alineación con el proyecto BEPS de la OCDE, a prevenir la erosión de las bases imponibles como consecuencia de la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. En concreto, podemos señalar la modificación de la Directiva Matriz-Filial²⁸ para introducir una cláusula anti abuso general a fin de evitar la doble no imposición en la distribución de dividendos entre Estados miembros (en línea a la acción 6 BEPS) a incorporar a las legislaciones nacionales antes de fin de 2015, la creación de un grupo específico para afrontar los retos de la economía digital, que ha presentado su informe el 28 de mayo de 2014 (Acción 1 BEPS) o el análisis en el seno del Grupo del Código de Conducta de acciones de lucha contra medidas fiscales perniciosas como la revisión de los regímenes de *patent-box* (acción 8 BEPS) o la revisión de los *rulings* existentes en las distintas administraciones tributarias (acción 5 BEPS).

²⁵ COM (2012) 722 final, Comunicación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012: Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

²⁶ Recomendación de 6 de diciembre de 2012, relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, (2012/771/UE).

²⁷ Recomendación de 6 de diciembre de 2012, relativa a la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE).

²⁸ Directiva 2014/86/UE, del Consejo, de 8 de julio de 2014, que modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

El intercambio de información

Otro de los campos en que se ha sentido de manera más temprana la permanente preocupación de la Comisión en orden a la eficaz construcción del mercado interior es en el ámbito de la cooperación administrativa y el incremento de la transparencia. Ya en 1977 se aprobó la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre las primas de seguros, en vigor hasta 2011, tras constatar las graves deficiencias de una normativa concebida en un contexto en el que las necesidades del mercado interior eran muy distintas. Esas carencias fueron analizadas por el grupo de trabajo del Consejo en materia de fraude en su informe de 22 de mayo de 2000 y, posteriormente, por la Comisión en su Comunicación de 27 de septiembre de 2004 sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras y su Comunicación de 31 de mayo de 2006 relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal. Estos trabajos culminaron con la aprobación de una nueva Directiva²⁹, dirigida a conferir a los Estados miembros atribuciones para cooperar eficientemente a escala internacional a fin de superar los efectos negativos de la creciente mundialización sobre el mercado interior.

Aunque el intercambio automático de información ya estaba previsto sobre determinadas categorías de renta y de patrimonio, en particular las de carácter no financiero, el Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013 solicitó una ampliación del intercambio automático de información a escala de la Unión y a nivel mundial con vistas a la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y las prácticas de elusión fiscal, en línea con los trabajos de la OCDE impulsados por el G-20, y la Ley americana de cumplimiento fiscal de cuentas en el extranjero (FATCA) a los que ya nos hemos referido.

Consecuencia de ello fue la modificación de la mencionada directiva, mediante la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que, en el marco del plan de Acción 2012, garantiza que la UE disponga de un sólido marco jurídico para el intercambio automático de información, y establece el fin definitivo del secreto bancario a efectos fiscales en toda la UE, imponiendo a los Estados miembros la obligación de intercambiarse una extensa gama de información financiera, en consonancia con el nuevo estándar de la OCDE/el G20 para el intercambio automático de información entre países.

El último paso en este sentido ha sido la presentación por la Comisión, en marzo de 2015, de un Paquete sobre Transparencia Fiscal³⁰, cuyo elemento central es una pro-

²⁹ 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.

³⁰ COM (2015) 136 final sobre la transparencia para luchar contra la evasión y la elusión fiscal y COM (2015) 135 final, propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

puesta legislativa destinada a lograr una mayor cooperación entre los Estados miembros en lo que respecta a sus resoluciones fiscales transfronterizas (los llamados *rulings*), al constatar que la falta de transparencia respecto de las mismas está siendo aprovechada por determinadas empresas para reducir artificialmente sus facturas tributarias.

La decisión de la Comisión de proponer el Paquete sobre Transparencia se enmarca en la investigación sobre la compatibilidad con la disciplina europea sobre ayudas de estado de determinadas prácticas en algunos Estados miembros en el contexto de la lucha contra la planificación fiscal agresiva de ciertas multinacionales que han utilizado los llamados *tax rulings* para minimizar de forma artificial su factura fiscal, destapado por una investigación de medios periodísticos de 26 países. En concreto, desde junio de 2003 la Comisión está investigando acuerdos fiscales alcanzados con las EMN por siete Estados (Chipre, Irlanda, Luxemburgo, Malta, Holanda, Bélgica y Reino Unido). En junio de 2014 inició sendos procedimientos formales de investigación en relación con los acuerdos de Apple en Irlanda, Starbucks en Holanda y Fiat en Luxemburgo. En octubre de 2014 también en relación con los acuerdos alcanzados por este último país con Amazon.

De esta manera, mediante este paquete de medidas de transparencia fiscal, la Comisión establece una serie de actuaciones que pueden emprenderse a corto plazo para aumentar la transparencia fiscal, a fin de luchar contra la evasión fiscal y la elusión del impuesto de sociedades en la UE, garantizar la vinculación entre la imposición y el lugar de desarrollo de la actividad económica y promover normas similares a escala mundial.

4. LA PARTICIPACIÓN DEL PAÍS VASCO EN EL NUEVO ORDEN TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Una vez descrito el panorama en que la fiscalidad internacional debe desarrollarse en la actualidad y el papel que los distintos protagonistas, señaladamente el G-20, la OCDE y la Unión Europea en nuestro ámbito, están asumiendo en la construcción de un nuevo orden tributario, en el que las puertas que abren las posibilidades de fraude fiscal a través de la evasión, elusión o la planificación fiscal agresiva, sean cada vez más angostas y no haya lugar para la existencia de paraísos fiscales erradicando, de una vez por todas, el secreto bancario que ampara actividades irregulares, si no directamente ilícitas, llega el momento de plantearnos el protagonismo que una región como el País Vasco, que tiene reconocida amplísimas facultades normativas y de aplicación en el ámbito tributario, debe jugar en el proceso de construcción de dicho orden internacional.

Puede parecer obvio que la vocación de las administraciones vascas sea la de incorporarse al mismo de manera directa y en pie de igualdad con cualquier otra administración o gobierno que ostente idénticas facultades, y no solo por convencimiento de índole política o ideológica, sino precisamente porque de las decisiones

que se adopten en los foros en que se traten esas materias se van a derivar consecuencias de extraordinaria relevancia, que van dibujar el futuro del contenido del régimen de Concierto, un régimen que, por cierto, ha sabido adaptarse y superar durante los últimos 137 años, realidades y situaciones políticas y sociales de la más diversa naturaleza (véase Aguirreazkuenaga, 2012).

Aunque la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea data de 1986, no es sino a partir de la modificación del Concierto Económico operada por la Ley 38/1997, de 4 de agosto, en la que, tras los pactos políticos alcanzados para la investidura de la primera legislatura de Jose M^a Aznar como presidente³¹, se incluye un nuevo apartado 3 del artículo 5 (Principio de colaboración) en el que se prevé 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*». Hasta entonces las referencias a la participación de las administraciones vascas en cualquier cuestión que tuviera alguna connotación fuera de las fronteras del Estado brillan por su ausencia. Y ello a pesar de que, en el ámbito de la participación de las Comunidades Autónomas en la política comunitaria, se fuera avanzando de manera gradual desde la creación de la Conferencia para Asuntos Relacionados con la Unión Europea (CARUE) en 1989, inicialmente en la llamada *fase descendente* de aplicación del derecho comunitario y, a partir de 1994, en la *fase ascendente*, en el proceso de creación de la legislación comunitaria o de formación de voluntad de la posición española en los órganos de la Unión.

4.1. La incorporación del País Vasco a la realidad fiscal internacional

En el proceso de asunción de competencias por parte de las Instituciones de los Territorios Históricos en materia de fiscalidad internacional que nos ocupa, podemos distinguir cuatro periodos bien diferenciados, en los que, cual carrera de obstáculos, el Concierto Económico ha ido superando uno a uno los problemas que se derivaban de las limitaciones en su capacidad normativa y de aplicación de los tributos vigentes en cada momento:

a) Vigencia de la redacción original del Concierto de 1981

La redacción del Concierto Económico aprobada por la Ley 12/1981, además de la consabida y, en nuestra opinión superflua, referencia al sometimiento del sistema tributario que establecieran los Territorios Históricos a los «tratados o convenios in-

³¹ Tras las elecciones de 1996 se alcanzaron los acuerdos conocidos como Pacto del Majestic, en virtud de los cuales los partidos nacionalistas Convergencia i Unió, Partido Nacionalista Vasco y Coalición Canaria apoyaron la investidura del candidato del Partido Popular.

ternacionales firmados y ratificados por el Estado español o a que éste se adhiera»³², configuraba como una competencia exclusiva del estado la gestión, inspección, revisión y recaudación de todos los tributos en los que el sujeto pasivo fuera un no residente en territorio español³³. Esta limitación del texto concertado de las competencias forales provocó no pocos problemas al ejercicio de la capacidad normativa en materia del Impuesto sobre Sociedades por parte de las instituciones vascas, al entender que su ejercicio, limitado a las entidades residentes en territorio español, suponía una vulneración de las libertades básicas del proceso de construcción del mercado único o que, incluso, no superaba su confrontación con la disciplina comunitaria de ayudas de Estado³⁴.

b) *La Ley 38/1997, de 4 de agosto*

Como se ha señalado, la necesidad de contar con los votos de la minoría vasca en el Congreso para la investidura del presidente Aznar, en su primera legislatura, propició una modificación del Concerto Económico en virtud de la cual se incorporó a su artículo 5 un nuevo apartado, el tercero, en el que, por primera vez, se daba satisfacción (parcial) a una de las aspiraciones políticas más relevantes planteada en relación con el Concerto, la posibilidad de que se arbitraran los mecanismos que permitieran la colaboración de las instituciones vascas en los acuerdos internacionales que incidieran en la aplicación del texto concertado, además de reconocer la capacidad de aquéllas para la exacción de los tributos cuyo sujeto pasivo fuera un no residente, aun cuando la capacidad normativa de la llamada obligación real de contribuir permaneciera reservada a la competencia exclusiva del Estado. A cambio se incorporó expresamente la obligación de atenerse en el ejercicio de esa competencia a los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y las normas de armonización fiscal de la Unión Europea. Idéntica previsión fue incorporada al nuevo texto concertado aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, tras arduas discusiones que provocaron, incluso, la aprobación de una Ley de prórroga del Concerto, al llegar las negociaciones a la fecha de terminación del anterior Concerto sin acuerdo, por varias causas, entre las que se encontraba, precisamente, el empeño del País Vasco en incorporar al mismo previsiones suficientes

³² La obligatoriedad del respeto a los tratados internacionales deriva directamente de lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución de 1978 al prever que, una vez publicados oficialmente, formarán parte del ordenamiento interno. Otro tanto señala el artº 1.5 del Código Civil.

³³ Las únicas excepciones a este principio se centran en aquéllos casos en que el perceptor de los rendimientos sujetos conservaran la condición política de vascos según el Estatuto de Autonomía y las retenciones sobre los intereses y contraprestaciones derivadas de la deuda pública de las administraciones públicas vascas.

³⁴ Una visión de los problemas del Concerto Económico con la normativa comunitaria en relación con la libertad de establecimiento y la disciplina comunitaria de ayudas de estado puede consultarse en JOSÉ RUBÍ CASSINELLO (2008).

para garantizar la presencia de sus Instituciones en los acuerdos internacionales que incidieran en su aplicación³⁵.

A pesar de la prescripción legal, lo cierto es que la esperada colaboración de las instituciones vascas siguió brillando por su ausencia, ante la negativa de la administración estatal para arbitrar los mecanismos que la hicieran efectiva. Los problemas del Concierto con la normativa comunitaria de ayudas de estado volvieron a ponerse de manifiesto a raíz de una sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 que entendía que la normativa foral incurría en el elemento de selectividad (territorial) propio de dicha disciplina por el mero hecho de separarse, siquiera mínimamente, de la normativa homónima estatal.

c) *La Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2008*

El tercer período se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE al resolver una cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, negando que el mero hecho de que una medida fiscal adoptada por una entidad regional y, por ello, limitada al ámbito territorial de dicha entidad, supusiera por sí mismo que incurriera en el elemento de selectividad propio de las ayudas de estado. El alto Tribunal afirmaba que en el caso de que concurriera en dicha entidad regional la triple autonomía (institucional, formal y económica), el marco de referencia para apreciar el elemento de selectividad era el propio territorio de la autoridad que adoptó la medida y no todo el estado. De esta manera el País Vasco vio reconocida por el supremo intérprete de la normativa comunitaria su capacidad para regular la tributación empresarial en su ámbito competencial.

d) *Los acuerdos de noviembre de 2010*

Con ocasión de las negociaciones entre los grupos políticos para la aprobación de los presupuestos generales del Estado para 2011, el Grupo Nacionalista y el Grupo Socialista en el Congreso alcanzaron un acuerdo, ratificado en Comisión Mixta de Concierto Económico celebrada el 22 de noviembre de 2010, que suponía, por primera vez, la efectiva participación de representantes vascos en grupos de trabajo del ECOFIN.

A raíz de dicho acuerdo, a partir de abril de 2011, y tras 30 años desde la recuperación del Concierto Económico, representantes de las Instituciones vascas están acudiendo a los grupos de trabajo a que ya hemos hecho referencia al analizar el papel de la UE en el escenario fiscal internacional, integrándose en la delegación estatal.

³⁵ El fundamento de la pretensión vasca y el desarrollo y culminación de la negociación puede consultarse en ENRIQUE LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, (2004).

4.2. Fundamento de la participación vasca en los foros tributarios internacionales

Más allá de las evidentes connotaciones políticas que plantea la participación de entes regionales en los foros internacionales en que se ventilan cuestiones tributarias, 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 del País Vasco, 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.

Aun cuando el reconocimiento de la capacidad normativa está expresado en los más amplios términos, no es menos cierto que dicha capacidad se encuentra ciertamente limitada, tanto por normas generales de coordinación y armonización, como de previsiones *ad hoc* en la regulación de las distintas figuras tributarias. Prescindiendo de éstas últimas, uno de los principios que los Territorios Históricos deben respetar a la hora de diseñar su sistema tributario es el del sometimiento a los tratados internacionales suscritos por el estado español y, en particular a los convenios para evitar la doble imposición y a las normas de armonización de la Unión Europea. Estas limitaciones impuestas a las instituciones del País Vasco no suponen una disminución de su capacidad de actuación distinta a la que supone para el resto de administraciones públicas, en la medida en que, el proclamado sometimiento afecta tanto a unas como a otras y son consecuencia directa de la necesidad de respetar lo pactado como miembros de la comunidad internacional y cuya fuerza vinculante viene determinada por los preceptos constitucionales reguladores de la materia contenidos en el capítulo III del Título III de la Constitución española de 1978.

La diferencia, por tanto, no está en sus efectos respecto de las distintas administraciones públicas, todas ellas sometidas por igual a sus prescripciones, sino en el sujeto activo titular del *ius contrahendi* y el *ius representationis*, tradicionalmente reservado al estado, sin perjuicio de la capacidad para celebrar acuerdos internacionales por otros sujetos públicos, como las comunidades autónomas, en el ámbito de sus competencias, delimitada con precisión por la jurisprudencia constitucional a partir de la sentencia del Alto Tribunal de 26 de mayo de 1994 y reconocida expresamente en la reciente Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales. Es de señalar a este respecto la especial posición que la Disposición adicional sexta de dicha norma legal reconoce a las Instituciones del País Vasco, en la medida en que prevé su participación en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus dere-

chos históricos, tanto si su actualización general ha sido llevada a cabo por el Estatuto de Autonomía como en aquellos otros casos cuya actualización singular lo haya sido por el legislador ordinario en el marco de la disposición adicional primera de la Constitución, que nos dirige directamente al más característico de dichos derechos, como es el Concierto Económico.

Prescindiendo de las sugerentes cuestiones que puede plantear la interpretación y aplicación de dicha disposición adicional (por ejemplo, en la incorporación de representantes del País Vasco en los procesos de negociación de Convenios internacionales para evitar la doble imposición u otros relativos a cualquier materia tributaria), es precisamente la señalada capacidad de obligar de los tratados internacionales, unida a la singularidad del País Vasco en materia tributaria, la que fundamenta y justifica el evidente interés de las administraciones vascas en tomar parte en el proceso de gestación de los mismos.

Si nos fijamos ahora en el ámbito europeo comunitario, ya hemos argumentado que la cuestión de la armonización fiscal nunca ha sido contemplada como un fin en sí misma, sino como una política instrumental para conseguir el objetivo último de construir y hacer efectivo el mercado único. Es por ello, por lo que los tratados no atribuyen a las instituciones comunitarias potestades normativas de imposición directa en materia fiscal y únicamente en el marco de la imposición indirecta se prevé la adopción de disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones nacionales, 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 (artículo 113 del TFUE), mientras que en el marco de la imposición directa no existe una disposición equivalente.

El título jurídico al que ha tenido que apelar la Comisión, en las contadas ocasiones en que se ha decidido a hacerlo, para dictar disposiciones en el ámbito de la imposición directa, ha sido el previsto en el artículo 115 TFUE, un precepto que se ocupa de la aprobación de directivas para la aproximación de las legislaciones en los aspectos que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Podemos comprobar cómo, además, los ámbitos materiales sobre los que se proyectan ambas formas de armonización se corresponden claramente con el diferente ámbito competencial que el Concierto reconoce a las instituciones competentes vascas: los tributos concertados de normativa común (imposición indirecta) y tributos concertados de normativa autónoma (imposición directa).

Sin embargo, estimamos que de las distintas facultades reconocidas a las instituciones comunitarias en orden a la armonización fiscal, no se derivan diferencias en lo que respecta a la posición que las autoridades vascas pueden asumir en los procesos de gestación y aprobación de las medidas (fase ascendente) ni en el de su aplicación (fase descendente).

4.3. Participación del País Vasco en la fase ascendente del derecho comunitario

Como ya hemos avanzado la participación del País Vasco en los foros internacionales en que se decidan cuestiones que inciden en la aplicación del Concierto se ha demorado más de treinta años desde la recuperación del mismo. Como también hemos señalado, dicha circunstancia no ha sido motivada por impedimentos de naturaleza jurídica, nacionales o comunitarios, sino por falta de voluntad política derivada de la tradicional resistencia de las autoridades de la administración central a ceder e incluso a compartir cualquier materia que tenga que ver, aun remotamente, con las «relaciones exteriores», en tanto título competencial reservado al estado por el artº 149.1.3 de la Constitución.

Fruto de esa resistencia ha sido también que el proceso de incorporación de las comunidades autónomas a los órganos de decisión y grupos de trabajo se haya realizado de forma gradual, si bien es cierto que en este ámbito los avances han sido, en algunos momentos, significativos mientras que, en el ámbito de la fiscalidad y el Concierto, la resistencia a ceder protagonismo ha sido mucho más elevada.

De hecho, en el marco de la CARUE (Conferencia para Asuntos Relacionados con la Unión Europea) el papel de las comunidades autónomas ha ido adquiriendo relevancia hasta el punto de que, desde 2004, pueden incluso asumir la representación del estado en determinados Consejos de Ministros de la Unión (en concreto en 6 de ellos, 4 desde 2004, ampliado a uno más en 2009 y otro en 2010).

Sin embargo, la cuestión singular fiscal del País Vasco siempre ha permanecido al margen de ese proceso. La propia Ley 2/1997, por la que se regla la CARUE (Disposición Adicional Primera) y los acuerdos posteriores adoptados por la Conferencia, excluyen y remiten al correspondiente foro bilateral las cuestiones propias de la participación en los asuntos relacionados con las Comunidades Europeas, que afecten en exclusiva a una Comunidad Autónoma o que tengan para ésta una vertiente singular en función de su especificidad autonómica, reenviando de esta manera las cuestiones que nos ocupan a su ámbito natural, la Comisión Mixta de Concierto Económico, máximo órgano de relación entre el País Vasco y el Estado, de carácter bilateral y composición paritaria, como corresponde al carácter pactado del Concierto.

En estas circunstancias, el acuerdo alcanzado en dicha Comisión Mixta de noviembre de 2010, fue del siguiente tenor:

«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 inte-

grando 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 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».

Si bien la valoración del acuerdo no puede ser sino positiva, en la medida en que supone el reconocimiento de que las Instituciones del País Vasco deben asumir el protagonismo que les corresponde en el escenario tributario internacional en función del ámbito competencial que les atañe de forma exclusiva, un análisis en profundidad del acuerdo hace que se pongan de manifiesto determinadas carencias que matizan necesariamente el indudable paso adelante que la materialización del acuerdo ha supuesto.

En primer lugar, la limitación de los grupos a los que el acuerdo se refiere ciñendo la presencia vasca a tres de los grupos de trabajo preparatorios del Consejo ECOFIN. Como se recordará el artículo 4 del Concierto prevé la colaboración de las instituciones del País Vasco «en los acuerdos internacionales» que incidan en su aplicación. La limitación señalada provoca que no se contemple precisamente la presencia vasca en los organismos internacionales que a lo largo de este trabajo se han identificado como protagonistas de la creación del nuevo orden tributario internacional: la OCDE, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (*Global Forum*), o el Foro sobre la Administración Tributaria (FTA). Sin embargo, la vinculación y alineación de las políticas de la OCDE y sus organismos y las de la Unión Europea en la consecución de los objetivos de lucha contra la evasión fiscal y contra la competencia fiscal nociva, que se han descrito, hace que la presencia vasca en aquellos foros sea tan conveniente y necesaria como en los grupos preparatorios del ECOFIN. Así lo ha entendido, incluso, la propia administración tributaria española que, cuando lo ha estimado conveniente, ha convocado también a la representación vasca a determinadas reuniones de la OCDE, en el marco de las acciones contempladas en el Plan BEPS³⁶.

En segundo lugar, el carácter de la participación de los representantes vascos en la delegación española, limitada a su integración en la misma, sin que, en ningún caso, puedan tomar parte activa en las deliberaciones, ya que la «posición española será manifestada por el representante de aquélla» y ello, sin perjuicio de los meca-

³⁶ Probablemente empujada por la necesidad de contar con una eventual modificación de la normativa vigente en el País Vasco adaptada a los acuerdos adoptados en el seno de la OCDE.

nismos de coordinación para la formación de dicha posición también previstos en el acuerdo, pero que no han llegado a explicitarse en forma alguna, lo que provoca que la preparación de las reuniones (información previa, disposición de la documentación...) quede a la buena voluntad de los representantes, español y vasco. Por cierto que, en este ámbito de cuestiones se pone de manifiesto una dificultad más en el ámbito interno del País Vasco, puesto que la existencia de tres administraciones soberanas en materia tributaria y una más, la del Gobierno Vasco, que asume la coordinación de las mismas, hace necesaria una labor previa para construir la posición vasca en cada uno de los temas tratados, más aún cuando las tres administraciones pueden estar sustentadas por diferentes partidos políticos, con su propia ideología y objetivos. Esta labor de coordinación previa aún no ha sido acometida por las administraciones vascas ni ha sido asignada a órgano alguno, aunque lo natural es que se incardine en el ámbito de competencias del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

4.4. Participación del País Vasco en la fase descendente del derecho comunitario

La problemática que plantea, en el ámbito del País Vasco, la aplicación de la normativa comunitaria y, en especial la de naturaleza tributaria, es un fenómeno ampliamente estudiado³⁷, por lo que vamos a incidir únicamente en una cuestión que entendemos no ha sido objeto de atención suficiente y que tiene que ver con la naturaleza no vinculante de muchos de los acuerdos que se adoptan en el marco de la Unión Europea, señaladamente los que se insertan en el ámbito material del Código de Conducta de Fiscalidad de las empresas. Cuando las medidas fiscales acordadas se incorporan al derecho derivado, la obligación de las distintas administraciones, nacionales o regionales, de adoptar las decisiones necesarias para su implementación en el derecho nacional, sea mediante la aplicación directa de la legislación comunitaria o mediante la transposición de las correspondientes directivas, deriva directamente del Tratado, sin perjuicio de que se planteen determinadas cuestiones propias de su aplicación en un estado compuesto como es el español, donde las competencias tributarias están atribuidas a cinco administraciones diferentes. Sin embargo, la eficacia de los acuerdos no vinculantes, que descansan en un compromiso político (pacto de caballeros) como los adoptados en el seno del Código de Conducta, hace necesario que la administración española cuente con la previa conformidad de las administraciones forales para comprometer la postura española. Tampoco en este ámbito de cuestiones hay previsiones al efecto que deberían ser objeto de atención y acuerdo previo. Situaciones de esta naturaleza han surgido a lo largo de la historia del Concerto, como la derogación de los Centros de Coordinación y Financieros vascos, calificados como perniciosos en la primera evaluación realizada por el Código de Conducta en 1998 y que exigió un acuerdo posterior en el

³⁷ En relación con la problemática general que plantea la cuestión, puede consultarse en MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA (2014) y, sobre cuestiones más específicas, en ARANA LANDÍÑ, SOFÍA (2014).

seno de la Comisión Mixta de Concierto Económico (entonces Comisión Mixta de Cupo) para su derogación por las administraciones vascas, en la llamada «paz fiscal», que obtuvieron a cambio el compromiso por parte del Estado de desistir de casi cien recursos que entonces mantenía contra la normativa foral y, en particular, del recurso que sustentó la conocida cuestión prejudicial en la cual el abogado general Saggio emitió sus conclusiones afirmando el carácter selectivo de la normativa vasca por su carácter regional. Recientemente tenemos otro ejemplo en las discusiones acerca de las condiciones y características que los diferentes regímenes de *patent-box* deben cumplir para no ser consideradas nocivos.

5. REFLEXION FINAL

La globalización económica es la realidad en la que los sistemas tributarios del siglo XXI, incluidos los forales vascos, deben desenvolverse. ¿Cómo enfrentarnos a este hecho? La corriente mayoritaria actual aboga por complementar la globalización económica con más institucionalización mundial y por reducir el peso de los estados, de tal manera que se constituyan instituciones públicas de ámbito mundial para el buen funcionamiento del sistema económico global. A pesar de que reconoce el papel indispensable que los estados desempeñan en la economía doméstica, esta corriente destaca los costes de transacción que sus ordenamientos jurídicos imponen en la economía global.

En contraste con lo anterior, otros enfoques recientes y de carácter minoritario, como el que nos presenta Rodrik (2011), consideran que para que la globalización produzca beneficios económicos para toda la sociedad en general, son necesarias democracias nacionales fuertes y normas nacionales que protejan a todos los actores socioeconómicos, pero normas que, a la vez, permitan a estos una suficiente interacción y maniobrabilidad internacional. Rodrik ve la globalización como un trilema donde no es posible combinar simultáneamente democracia, soberanía nacional y la hiper-globalización económica. Sin entrar a decantarnos por su teoría, tomemos el caso de Grecia que en el seno de la UE está poniendo de manifiesto las graves dificultades que dicha combinación genera en la práctica. Según su enfoque, solo es posible combinar dos de estos tres factores y él se decanta por democracia, soberanía nacional y globalización limitada. He aquí lo que él denomina la paradoja de la globalización: para salvar la globalización económica hay que limitarla y fortalecer las instituciones públicas nacionales.

A nuestro juicio, ambos enfoques presentan sus ventajas e inconvenientes pero ambos coinciden en la necesidad de reformular el espacio tradicional propio de la soberanía de los estados así como de encontrar el equilibrio entre los tres elementos claves identificados por Rodrik.

¿Y a qué ha quedado reducida la soberanía nacional de los estados en materia económica, al menos en el ámbito UE? Pues indudablemente a la competencia para regular sus sistemas tributarios.

Hemos descrito los movimientos que a gran escala se están produciendo a fin de adecuar las reglas de juego de la fiscalidad internacional, obsoletas y desacompasadas, a la economía global. Hemos analizado los pasos que en idéntico sentido y para el logro de objetivos similares se están dando en la UE.

Hemos constatado el impulso político basado en un consenso cada vez más amplio para que la fiscalidad internacional vuelva a retomar los principios que la legitiman. El plan BEPS está siendo impulsado por el G-20, 19 de las economías más fuertes del mundo, en términos de PIB, siendo la UE su sponsor número 20. La propia web oficial del G-20 reconoce que el logro de sus objetivos no podría obtenerse sin el apoyo de las organizaciones internacionales, que sirven de instrumento ejecutor de sus acuerdos y ayudan a sus miembros a identificar aquellos ámbitos en los que sus actuaciones tendrán un mayor impacto para el logro de los mismos. En el ámbito de fiscalidad internacional, es y ha sido ya durante varias décadas la OCDE la protagonista por excelencia.

Como no podría ser de otra manera, los sistemas fiscales vascos no son ajenos a todo lo anterior. Es más, han pasado de ser meros espectadores en los procesos de toma de decisión, cuyos resultados debían de ejecutar sin rechistar, a participar activamente en los mismos. El Concierto Económico vigente reconoce dicha participación y finalmente se han articulado los cauces necesarios para que esto se lleve a cabo. Sin embargo, a juicio de los que nos dedicamos a la defensa y actualización del Concierto Económico así como a su aplicación práctica, estos siguen siendo insuficientes y en cierta medida difusos en cuanto a los protocolos de actuación.

Hay quien cuestiona la participación de representantes vascos en los grupos de trabajo del ECOFIN por «innecesaria» en la medida en que el País Vasco forma parte del Estado español³⁸. No podemos estar más en desacuerdo con estas voces. Resulta evidente, por una parte, que en la transferencia de competencias realizada por el Estado español a la Unión con su adhesión al Tratado, también se produjo una cesión de la competencia fiscal foral del País Vasco y de Navarra, y, por otra, que si el ejercicio por parte de los Territorios Históricos de sus competencias fiscales puede llegar a producir una violación del Derecho Comunitario imputable no al País Vasco sino al Estado español, resulta imprescindible que el País Vasco pueda tomar parte en los procesos de adopción y aplicación del Derecho Comunitario. Hace ya cuatro años que dicha participación se está llevando a cabo y, tanto desde el punto de vista político como técnico, su valoración resulta altamente positiva para las instituciones vascas.

³⁸ Los autores de este artículo representan a las Instituciones del País Vasco en los grupos de trabajo del ECOFIN.

Sin embargo, la definición y concreción de la difusa articulación de la participación vasca en los grupos de trabajo de la OCDE resulta imprescindible en un momento como el actual e incluso el propio Estado español lo pone de manifiesto al convocar a representantes de las instituciones vascas a algunas de las reuniones del Foro de Competencia Fiscal Perjudicial.

El éxito del Plan BEPS se basa fundamentalmente en el consenso, tanto político como técnico, tan necesario para el buen fin de la mayor parte de sus acciones y, en particular, de la acción número 15 que establece la necesidad de desarrollar un instrumento jurídico multilateral de alcance global fruto del acuerdo de todas las jurisdicciones afectadas. Como hemos puesto de manifiesto, la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos internacionales en su Disposición adicional sexta prevé la participación de las instituciones del País Vasco en la delegación española que negocie los tratados internacionales que tengan por ámbito sus derechos históricos. ¿Constituirá este el marco legal para nuestra participación en la negociación de este Convenio Multilateral? La gestación de dicho convenio se va a producir en el seno de un organismo internacional en el que la representación vasca no se encuentra garantizada por no existir una previsión en el Concierto Económico a este fin. En materia fiscal y dada su naturaleza pactada, ¿no sería más apropiado que se incorporara una regulación expresa que complementase y concretase lo dispuesto en el artículo 4.Dos del Concierto Económico³⁹?

Desgraciadamente nos seguimos encontrado con ejemplos recientes como las negociaciones del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013, en las que el País Vasco no ha tomado parte ya que no ha sido invitado, lo que ha originado importantes problemas para el cumplimiento de dicho Acuerdo en relación a los obligados a suministrar dicha información sometidos a los sistemas tributarios de los Territorios Históricos. ¿No constituye esta negociación sin presencia vasca una clara vulneración por parte del Estado de lo dispuesto en el artículo 4.Dos del Concierto Económico? ¿Por qué el Estado sigue haciendo caso omiso de este precepto cuando cada vez es más evidente que nuestra falta de participación resulta ser del todo inconveniente, obstaculizando el buen fin de los acuerdos internacionales alcanzados?

En definitiva, el papel que los gobiernos estatales han desempeñado en el orden fiscal internacional a través de sus sistemas nacionales está siendo cuestionado, revisado y rediseñado. Paralelamente, la arquitectura de la fiscalidad internacional está renovando sus cimientos a fin de adecuar sus principios y finalidad a una economía

³⁹ Artículo 4. Dos: «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».

global justa y equitativa para todos los operadores económicos y el grado de solidez de aquéllos depende de la participación, del consenso y puede ser que incluso del sacrificio de los operadores económicos, de las organizaciones internacionales y de las jurisdicciones fiscales implicadas. Tras la lectura de las líneas precedentes esperamos haber convencido a nuestros pacientes lectores de que entre ellas también se encuentran los sistemas fiscales forales del País Vasco. En la medida en que se vayan alcanzando logros paulatinos en este sentido, estos deberán ser inmediatamente incorporados al Concierto Económico a fin de que los sistemas tributarios vascos respeten y apliquen las nuevas reglas de juego de la fiscalidad internacional que entre todos estamos construyendo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, J. (2012): «Resiliencia de las Haciendas Forales durante la Revolución liberal en el marco homogeneizador del Estado Español», en *Haciendas Forales: 30 años de Concierto económico y perspectivas de futuro*. Colección Ad Concordiam.
- ARANA LANDÍN, S. (2014): «Problemas prácticos en la adaptación de directivas comunitarias en materia tributaria para los Territorios Históricos del País Vasco: un caso concreto», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. Especial 99-100, 329 a 349.
- HERNANDEZ, P. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, D. (2014): «Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE». Banco de España, Documentos Ocasionales, nº 1406.
- LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, E. (2004): «Crisis y renovación del Concierto Económico», *Ad Concordiam*, 97 y ss.
- MARTÍNEZ BARBARA, G. (2009): «Sistemas fiscales del siglo XXI: El papel de la buena gobernanza en el ámbito de la fiscalidad europea», *Forum Fiscal Bizkaia*.
- (2014): «La participación de las Instituciones vascas en los grupos de trabajo y del ECOFIN», en *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea*, *European inkings*, nº 3, IVAP.
- OXFAM-INTERMÓN (2013): <http://www.oxfamintermon.org/es/sala-de-prensa/nota-de-prensa/empresas-del-ibex35-incrementaron-en-un-44-su-presencia-en-paraisos-fi>
- RODRÍK, D. (2011): «The globalization paradox» New York: W. W. Norton & Company.
- RUBÍ CASSINELLO, J. (2008): «Los problemas del Concierto Económico en Europa (i): desde 1988 hasta la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004», *Zergak*, nº 36, 69-97.
- (2010): «El encaje del Concierto Económico en el nuevo orden tributario internacional», *Boletín de Estudios Económicos*, Vol. LXV – nº 201: 465-491.