



OECD SECRETARY-GENERAL TAX REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS SAUDI ARABIA, JULY 2020

OECD Secretary General

OECD Editing

París, 2020

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La construcción del Derecho Internacional moderno es obra de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

El impulso dado por el proyecto BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”, “Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios”, en su traducción al español) y sus 15 Acciones, ha conllevado la formación desde 2013/2015 de un nuevo paradigma de la fiscalidad internacional.

Ese nuevo programa ha podido producirse por el apoyo político prestado a estos trabajos por el G-20, una reunión de las grandes potencias económicas y políticas internacionales que trata de establecer y coordinar las grandes decisiones de la Política Económica mundial, en una dimensión acorde con la creciente globalización de las relaciones socio-económicas y que ha escogido a la OCDE para la ejecución de los pertinentes trabajos técnicos en materia impositiva, operando ésta como un auténtico brazo ejecutivo y un “*think tank*” en esta materia.

Evidentemente, el impulso dado a las labores técnicas que han ido construyendo un nuevo Derecho Internacional Tributario, a pesar de la multiplicidad y fragmentación de las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) y del hecho incontestable (incluso jurídicamente hablando) del vínculo directo que existe entre el sistema tributario y la obsoleta idea de la soberanía nacional (1), se debe tanto a la necesidad de coordinar algún tipo de acción frente a la creciente globalización y la movilidad acelerada de las bases imponibles como a las críticas sociales que la planificación fiscal de las empresas multinacionales ha producido, ante las facilidades de estas entidades para (aprovechando la diversidad de AATT y de legislaciones impositivas nacionales)

(1) En ese sentido, se recuerda que el artículo 133.1 de la Constitución Española afirma: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

eludir impuestos y trasladar sus bases imponibles a jurisdicciones de baja tributación.

El apoyo del G-20 se ha producido, asimismo, porque, con sus restricciones y contradicciones, se ha generado un consenso internacional entre los Estados más poderosos para solucionar algunos problemas (y la elusión internacional de impuestos es uno de ellos) de carácter universal, cuya dimensión obliga a una solución transnacional.

Precisamente, este consenso internacional ha permitido en los pocos años transcurridos desde los precitados 2013/2015 el desarrollo, no sólo de un amplio programa de implantación de las Acciones BEPS (una implementación “inclusiva”, por seguir la propia terminología de la OCDE) sino incrementar la coordinación entre las AATT (manifestada ejemplarmente en el intercambio de información tributaria, en particular, la de carácter automático, realizada mediante el mecanismo “*Common Reporting System*” o CRS) y estaba logrando, asimismo, dar un nuevo “salto hacia adelante” pues, dadas las restricciones de BEPS para enfrentar los desafíos de la planificación fiscal agresiva y la necesidad de adoptar una respuesta unificada al auge de la denominada “economía digital”, la OCDE planteó ya desde 2018 la necesidad y urgencia de configurar un nuevo modelo de fiscalidad internacional: el llamado “enfoque unificado” constituido por los Pilares I y II.

De estos avances ha ido dando cuenta el Secretariado de la OCDE mediante sus informes semestrales en las reuniones del G20, siendo el último, el celebrado en la capital de Arabia Saudita, Riad, en julio de 2020, al que se refiere el documento que comentamos.

Sin embargo, el panorama de construcción de ese “enfoque unificado” de la fiscalidad internacional se ha enfrentado, recientemente, a dos nubarrones, cuya intensidad dificulta enormemente conocer en estos momentos cuál será el devenir del mencionado planteamiento.

Nos referimos, por un lado, al impacto coyuntural de la pandemia, la COVID-19, cuyas devastadoras consecuencias sobre la economía mundial han conllevado que las diferentes AATT se hayan concentrado en la solución de sus problemas domésticos y, en segundo término, por la ruptura del consenso internacional, derivada del unilateralismo practicado por algunas potencias integrantes del G-20, en especial, los Estados Unidos de Norteamérica que, tras su Reforma Fiscal, ha abandonado todo interés en configurar un modelo consensuado de tributación internacional para sus empresas digitales, agrupadas bajo el acrónimo de GAFA (“Google, Apple, Facebook y Amazon”).

Esa situación de “*impasse*” aparece reflejada, siquiera bajo un delicado lenguaje diplomático, en el informe que comentamos.

2. CONTENIDO DEL INFORME

Tras un resumen ejecutivo del informe, cuyo tenor ya manifiesta cómo el cataclismo provocado en la economía mundial por la COVID-19 demanda una respuesta internacional coordinada, en la cual se incluya una agenda fiscal, pero también cómo

el consenso internacional relativo a los Pilares I y II, a pesar de los avances técnicos obtenidos en su configuración, específicamente, en lo relativo al Pilar I, se encuentra amenazado por la posición nacionalista norteamericana.

A pesar de ello, la OCDE quiere lanzar un mensaje optimista, señalando que, en octubre de 2020, se dispondría de un informe técnico muy detallado respecto del Pilar I, cuyo contenido permitiría la adopción de un acuerdo internacional para su implementación en los Ordenamientos Tributarios nacionales en el año 2021.

Pero la agenda de la fiscalidad internacional no se limita a esta materia sino que, precisamente, la OCDE ha ido ampliando su campo de acción, entrando en múltiples temas tributarios, tanto de Política Fiscal como de Administración Tributaria, especialmente dirigidos estos últimos a apoyar a los países en vías de desarrollo para que, dadas sus restricciones de recursos en materia de AT, puedan, de todas formas, lograr la implementación inclusiva, coherente y eficaz del programa tributario internacional.

Pero ya la Parte I del informe refleja el giro coyuntural adoptado por las labores de la OCDE en este primer semestre del ejercicio 2020. Nos referimos a que se dedican estas páginas a exponer los trabajos de la OCDE dedicados a dar respuesta a los efectos fiscales derivados de la pandemia.

Hay que tener en cuenta que, el texto, margina un problema previo: la ausencia de alguna medida fiscal coordinada a nivel internacional frente a los efectos económicos de la COVID-19, exponiendo cómo los trabajos de la OCDE (los cuales siguen, en estos momentos, sus labores de modernización) se han centrado en recopilar documentación de las medidas adoptadas por los diferentes Estados [no solamente los 37 que, oficialmente, forman parte de la OCDE sino de todos aquellos vinculados, de una manera u otra, a otras instituciones ligadas a la OCDE, caso de los 137 que forman parte del Marco inclusivo de BEPS (2)].

Esta recopilación y seguimiento de las normas adoptadas en materia fiscal por las citadas jurisdicciones para hacer frente a los desafíos de la COVID-19 se ha diferenciado en dos bloques documentales: uno, de medidas ligadas a la Política Fiscal y otro, relativo a las disposiciones adoptadas por las diferentes AATT.

Un resumen de una y de la otra modalidad de medidas se expone en la mencionada Parte I del informe.

En el Capítulo 2 de esta Parte I del informe se comentan los desarrollos de un principio fundamental en el Derecho Internacional Tributario moderno (3): la transparencia, la cual se logra a través de la eliminación del secreto bancario y el intercambio de información tributaria.

Ese intercambio de información responde a dos clases diferenciadas: el automático, a través del CRS y el bilateral, mediante demanda o “*by request*”.

(2) El listado de estas jurisdicciones se encuentra recogido en el Anexo A del informe, junto con una recopilación de las entidades observadoras.

(3) Y también en el Derecho Público y en la vida empresarial, en general.

La relevancia de este asunto y su expansión llevan a que el informe dedique su Parte 2 a este asunto, dado que su regulación y desarrollo está bajo el control del Foro Global de Intercambio de Información, destinándose, por el contrario, este apartado a indicar un nuevo desarrollo del intercambio de información como es el intercambio directo de datos entre las Plataformas Informáticas que utilizan los gigantes de la conocida como “*gig economy*”, por ejemplo, Airbnb, para desarrollar sus servicios de intermediación o prestación de servicios de todo tipo: transporte, alimentación, entrega de bienes, etc.

En el Anexo I.A se dedica, por su lado, a señalar los criterios utilizados por la OCDE para evaluar la calidad de esa transparencia y cómo se evalúan las jurisdicciones mediante un complejo sistema de “informes de pares”, “*peer reviews*”, indicándose qué jurisdicciones en los momentos actuales no reúnen los requisitos para ser calificadas como “transparentes” y en base a qué criterios.

No es de extrañar, por tanto, que esta idea enlace con el problema fundamental de la fiscalidad internacional en estos momentos: la tributación de la economía digital, al cual la OCDE dedica sus esfuerzos desde la Acción 1 de BEPS (4).

Este Capítulo resume muy sintéticamente los trabajos para lograr ese acuerdo y la integración posterior de tales actividades en los diseños del Pilar I, cuyos tres bloques de gravamen del beneficio: A, B y C, así como sus componentes principales, se describen de forma sintética.

Los Progresos en el Pilar I hasta comienzos del ejercicio 2020, se comentan, estableciéndose que el desarrollo de este mecanismo de tributación para las grandes empresas (con más de 750 millones de euros de cifra de negocios en el ejercicio anterior) estaba falto, exclusivamente, de una serie de acuerdos técnicos, a perfilar y resolver en el seno de diferentes grupos de trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y, específicamente, del Grupo Especial sobre Fiscalidad Digital.

En cambio, el Pilar 2, cuyo tenor introduce un impuesto mínimo para todas las multinacionales, impidiendo cualquier mecanismo que redujera su tributación efectiva por debajo de ese suelo de tributación, modelo GLOBE, está falto de un desarrollo técnico posterior, así como del correspondiente estudio de impacto.

El comentario del significado del Pilar 1 y del Pilar 2, de sus componentes, de los debates para su implementación, así como de los asuntos (todavía muy significativos) que restan por cerrar en cada uno de estos Pilares, se deja para los Anexos del Informe, concretamente, en el Anexo B se describe la situación de “*impasse*” que existe en estos momentos respecto a la posibilidad de convertir estos Pilares en norma de consenso internacional, ante la resistencia norteamericana a su aprobación, aunque la OCDE mantenga que esa negativa al consenso no se traduce en un rechazo frontal, sino simplemente en un retraso a la hora de dar el visto bueno al modelo propuesto.

(4) *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

Por su parte, en el Anexo I se describen de manera amplia y detallada (aunque su lectura, para cualquier profesional tributario, genera nuevas preguntas y dudas respecto de su “arquitectura”) el contenido del Pilar 1 y los aspectos que restan por debatir y perfilar.

En el Anexo 2, precisamente, se resumen los aspectos que quedan por desarrollar del Pilar 1, así como el Programa de Trabajo necesario para concluir estas tareas a finales de 2020, permitiendo la aprobación internacional del Pilar 1 en el año 2021.

El Anexo 3, mucho más breve, es una nota destinada a plantear los progresos realizados en el Pilar 2, siendo esa misma brevedad una buena constatación de que este Pilar genera muchas más dudas respecto de su definitiva definición técnica y contenido.

Importa señalar que, frente a la obsesión europea en centrar la problemática de la fiscalidad de la economía digital en los impuestos directos (cualquiera que sea la definición de esta clase de gravámenes), el informe de la OCDE destaca también la necesidad de completar un programa de trabajo específicamente dirigido a adecuar la tributación del IVA a los servicios digitales.

El estado de la implementación de las medidas de BEPS, otra área de trabajo a la cual destina una especial atención el informe, integra el Capítulo 4, empezando por el desarrollo de las cuatro Acciones BEPS que componen el “mínimo estándar”, comprometido por 137 jurisdicciones fiscales, es decir, la Acción 5, intercambio de información sobre “*tax rulings*” y regímenes fiscales preferenciales, donde se menciona que, en 2020, se han producido 3.000 intercambios internacionales al respecto; en segundo término, se detallan los avances de la Acción 15. Prevención de los abusos fiscales a través de los tratados y la introducción del Tratado Multilateral, conocido por sus siglas MIL, destacando que 49 jurisdicciones han concluido el proceso de ratificación; después, se menciona que el intercambio de información de los “*country-by-country reports*”, CbCR o “informes país por país”, Acción 13 de BEPS, sigue su curso, alcanzándose los 2.500 intercambios en 2020, aunque también se comenta la necesidad de perfilar más adecuadamente algunos de los campos informáticos que se intercambian con estos informes.

Estadísticas más detalladas sobre los CbCR y sus intercambios, así como de los problemas extraídos del primer intercambio: datos de 2016 manejados por 35 Estados (España, nuevamente, se ha autoexcluido de este primer intercambio, al no considerar que los datos de sus CbCR dispongan de una calidad suficiente) se citan en el informe.

Asimismo, se analizan los trabajos en marcha para mejorar la calidad de los CbCR y resolver algunos problemas técnicos, verbigracia, la utilización de diferentes divisas para proporcionar los datos.

Por último, el desarrollo de las soluciones a las disputas fiscales internacionales a través de mecanismos alternativos: procedimientos amistosos y arbitraje, Acción 14, es también visto con optimismo por la OCDE, aunque el número de supuestos sometidos a estos procedimientos no cesa de aumentar, en parte, sin duda, por la propia

existencia de tales mecanismos de resolución amistosa de conflictos tributarios entre naciones.

Algunos epígrafes de la Parte IV se dedican específicamente a exponer las estadísticas y resultados de los MAP.

El Capítulo 5 se destina a los trabajos dedicados por la OCDE a apoyar las AATT de los países en vías de desarrollo, “*capacity building*”, centrando su atención en proyectos como son el de “Inspectores sin fronteras”, la “Plataforma para la Colaboración en Impuestos” y otras herramientas, “*tool kits*”.

La Parte II del informe, como hemos señalado con anterioridad, se destina a exponer y analizar las actividades del “Foro Global en Transparencia e Intercambio de Información” y sus progresos.

Ciertamente, los intercambios de información han crecido en apenas tres años de manera exponencial, alcanzándose en 2019 a 97 países, con 6.100 intercambios, los cuales incluyen 84 millones de euros y que se han traducido en un descubrimiento de bienes valorado en 10 millones de euros.

Seguidamente, se destaca el papel de los “*peer reviews*” a la hora de asegurar la efectividad y la calidad de la información tributaria intercambiada, así como los esfuerzos desarrollados por la OCDE para suplementar de capacidad técnica a muchos países subdesarrollados, en particular, en África, para que puedan transmitir, recibir y utilizar la información tributaria recibida mediante el intercambio.

En el Anexo II.A se informa a cerca de las jurisdicciones que, habiendo aprobado la Convención Multilateral OCDE/Consejo de Europa sobre Asistencia Mutua Administrativa en Asuntos Fiscales, están implicadas o a punto de implicarse en el intercambio de información de carácter fiscal. Por su parte, en el Anexo II.B se clasifica a los miembros del Foro Global en este aspecto (a destacar que España ha bajado de categoría tras una segunda ronda de inspecciones).

El Anexo II.C, en otro orden de cosas, comenta el efectivo estado de aplicación del intercambio de información por las distintas jurisdicciones que forman parte del Foro Global.

El Anexo 1, en otro orden de cosas, se destina a detallar el estado de la implementación de BEPS en el período julio 2019/julio 2020, centrado, en principio, en las disposiciones de apoyo a los países en vías de desarrollo, seguidamente, a los avances en aquellas Acciones del Programa BEPS que, si bien no integran el estándar mínimo, tienen interés o están siendo implementadas por diferentes jurisdicciones, lo cual, para la OCDE, refuerza la coherencia de BEPS.

Nos referimos, concretamente, a las Acciones 2, sobre híbridos; 3, relativa a la transparencia fiscal internacional o CFC; 4, correspondiente a las reglas de limitación de intereses; la aplicación de la nueva Guía de Precios de Transferencia, tras haber integrado las propuestas de modificación derivadas de las Acciones 4, 8 a 10 y que, asimismo, se enfrenta a nuevos desarrollos, en especial, el nuevo Capítulo relativo a los precios de transferencia en operaciones financieras, aprobado en enero de 2020 y

la Acción 5, centrada en los regímenes fiscales dañinos, de los cuales hay 100 en estos momentos actuales bajo revisión.

A destacar que la propia OCDE reconoce que varias de las Acciones de BEPS, creadas en el período 2013/15, están siendo objeto de adaptaciones y revisiones técnicas.

En el área de la “sustancia” se mencionan la Acción 6 sobre el abuso en los tratados fiscales, se detalla la situación del MIL, se analiza el estado de la Acción 7 referente al estatus del concepto de establecimiento permanente y, nuevamente, se comenta la situación de las Acciones 8 a 10, centradas en la problemática de los precios de transferencia.

En suma, un buen resumen para conocer la versión “oficial” sobre la situación de los proyectos de fiscalidad internacional durante el primer semestre de 2020.

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado