

Lliurament definitiu del Treball Final de Màster

***PREUS DE
TRANSFERÈNCIA;
FUNCIONAMENT I ENCAIX
EN EL DRET TRIBUTARI
ESPANYOL I
INTERNACIONAL***

Universitat Oberta de Catalunya – Màster de Fiscalitat

Julián Hernández Pizarro
25/12/2018

Abstract

This paper refers to the resolution of a case study about transfer pricing which has been getting more relevance in the last years. I should point out that the importance in transfer pricing issues has been involving not only to the tax professional or scholars (i.e; tax specialist, accountants, financial managers or academics) but also to private institutions, States and International organization (i.e; OECD).

Briefly, this practical case consists in analyzing three different jurisdictional options in Europe under the inquiry of an US Multinational Enterprise that has as a challenge to set up a new international tax structure in the European Union (EU) which should mainly be focus on transfer pricing. As a result of it the new settlement decided by the MNE should soundly face on changing international tax law that is starting being implemented by national States in EU.

The three jurisdictions analyzed are Ireland, Luxemburg and Switzerland and because of none of them is new as a player regarding to international tax, I do my approach to them through of mainly Spanish jurisprudence. With this method of approaching I try to study them both from theoretically and jurisprudentially perspective as the final target of the case study in this paper is to get solid argumentation based on the current interpretation and implementation of tax law by courts.

Regarding to the another part of this study, I try to show the strategy that should be followed by US MNE for avoiding a sanction of Spanish Tax Office because of some discrepancies in how some royalties were calculated by its Spanish subsidiary. In that case as well I follow the same methodology as above was described.

Then both the settlement of the new international tax structure in EU and the strategy to avoid a sanction by Spanish Tax Office should be based on current judicial judgments in order to get a solid international law framework.

And finally I draw some conclusions that can be useful in order to try to think about how the new international tax law is being faced by its key players; mainly corporations and law makers.

Introducció

Aquest TFM consisteix en la resolució d'un cas pràctic focalitzat en el requeriment que realitza una empresa multinacional nord americana a un despatx de Barcelona. Aquest requeriment implica principalment dos assumptes a plantejar a més d'una reflexió final.

En el primer d'ells, es demana per part del client, que es puguin proposar un seguit de jurisdiccions i/o escenaris en l'entorn principalment de la Unió Europea i Europa, que puguin ser els més adients en quan a tres aspectes; la gestió d'actius intangibles, la constitució d'un centre de serveis integral i finalment que realitzi les funcions pròpies d'una entitat matriu.

A partir d'aquestes opcions proposades, la corporació nord americana tindrà una base jurídica sobre la qual prendre una decisió al respecte i escollir la jurisdicció pertinent.

I en quan al segon assumpte, el client a de proposar l'estratègia a seguir per part del grup amb la finalitat de donar resposta a l'Administració tributària espanyola davant d'un requeriment de sanció rebuda per la filial espanyola del grup, com a conseqüència d'una discrepància en la valoració de determinades operacions vinculades.

I finalment, es realitzarà un anàlisi general amb l'objecte de contrastar si el funcionament i l'encaix de la legislació tributària nacional i internacional, iniciada principalment a començaments d'aquest segle, davant les pràctiques tributàries portades a terme per les empreses multinacionals, fan encara del Dret tributari una eina d'equitat o al contrari, la tendència canvia en favor de la desigualtat social.

Plantejament

El passat 30 d'octubre de 2018, i als pocs mesos d'obrir el seu modest despatx d'assessoria fiscal a un poble proper a Barcelona, el Sr. Bernard rep una trucada a on l'hi parlen en anglès, al començament no enten el que l'hi demanen (porta uns anys sense practicar-lo) però després d'uns minuts i a base de "sorry, again please" va entenen poc a poc el que l'hi diuen a l'altre banda del telèfon i qui li parla;

És un tal Mr. Stanley, un intermediari d'una Empresa Multinacional (EMN) nord-americana dedicada a la fabricació i comercialització de maquinaria denominada Orange Company Inc, amb seu a Delaware (EUA) i opera a nivell global.

Aquesta companyia, l'hi explica Mr. Stanley al Sr. Bernard, vol fer una reestructuració de les seves filials a la Unió Europea (UE) i Europa amb un doble objectiu;

- Per una banda, els serveis financers que fins ara es presten a cada un dels països de la UE i Europa a on n'hi ha localitzada una filial, es centralitzaran a un únic Estat a Europa amb la creació d'un centre de serveis compartits (Share Service Center - SSC).

- Per un altre banda, s'estudia la possibilitat de fer un canvi de seu social i fiscal a la UE amb l'objectiu de seguir el camí de ser cada vegada més eficients des d'un punt de vista tributari. Actualment la seva matriu a Europa amb seu social i fiscal és a Brussel·les (Bèlgica) i amb denominació Orange Holding Belgium.

S'encarrega al Sr. Bernat que faci un ampli i a la vegada concret informe que inclogui com a escenaris, tres Estats de l' UE per cada un dels dos objectius descrits que siguin els més avantatjosos des d'un punt de vista fiscal, considerant la incertesa del futur immediat legal en matèria tributària a la UE, a on s'han començat a implantar les mesures BEPS aprovades pels països de la OCDE.

- A més, la seva filial a Espanya localitzada a El Prat de Llobregat (Barcelona) denominada Orange Iberica SL, ha rebut una notificació amb procediment de sanció per l' Impost de Societats dels exercicis 2016 i 2017, per una correcció en la valoració de serveis diversos prestats, principalment *royalties*, que van ser facturats a la filial espanyola des de la filial Orange Holland del grup, situada a Holanda.

Tot considerant que es va signar al 2015 un acord APA (Advance Pricing Agreement) entre Orange Iberica SL i l' Agència Espanyola de l'Administració Tributària (AEAT) a on s'acordava la metodologia de valoració de les operacions entre les dues entitats del mateix grup i la filial espanyola Orange Iberica SL.

Axí doncs, es demana al Sr. Bernat que s'encarregui de la gestió d'aquesta notificació de sanció amb procediment de sanció i defensi els interessos del grup i, per tant, de la filial localitzada a territori espanyol, Orange Iberica SL, davant l' AEAT.

Durant la conversa Mr.Stanley també li comunica al Sr.Bernat que havia rebut el seu contacte d'una persona de confiança que treballa a Orange Company Inc als EUA en el departament d'auditoria fiscal interna, el qual havia estat un antic col·lega de feina del Sr.Bernat feina anys en una consultora de Barcelona.

El Sr.Bernat agraeix al seu antic col·lega i a Mr.Stanley la confiança mostrada, i valora l'oportunitat de poder treballar per un client important a nivell internacional que podria significar un punt d'inflexió pel creixement del seu despatx.

Finalment, el Sr.Bernat després de pensa-ho atentament durant el dia següent decideix acceptar l'encàrrec de la companyia Orange Iberica SL.

En el corresponent contracte dels serveis prestats per part del Sr.Bernat a favor de la filial Orange Iberica SL, i com a procediment habitual en el funcionament de la companyia Orange Company Inc, es demana al senyor Bernat que signi un acord de confidencialitat.

En última instància, el Sr.Bernat, que imparteix de forma puntual, com a professor convidat, classes de dret fiscal a diverses universitats espanyoles, vol aprofitar aquest treball encarregat per Orange Company Inc i el seu estudi, per que els seus alumnes puguin qüestionar si els sistemes tributaris nacionals poden fer front a pràctiques desenvolupades a nivell global, en aquest cas els PT per part de les EMN, per que es mantinguin vigents els principis d'igualtat i progressivitat, com a integrants d'un sistema tributari just que fa possible la redistribució dels recursos a un Estat de Dret postulat a l'article 31.1de la Constitució Espanyola (CE).

Resolució

1 – ANTECEDENTS DE FET,

- Un pas previ per afrontar les qüestions fiscals plantejades a nivell internacional que ens demana aquest cas, es analitzar quina ha estat la trajectòria del grup fins arribar a l'actual estructura fiscal de Orange Company Inc, en relació principalment amb els països membres de la Unió Europea (UE), per posteriorment afrontar en un primer moment la conveniència o no d'un canvi de seu fiscal a la UE, la qual està actualment situada a Brussel·les (Bèlgica), i la possibilitat també d'establir un centre de serveis compartits¹ (SSC) centralitzant inicialment les tasques de l'àmbit financer², en alguns dels Estats de la mateixa UE o Europa.

Segons la documentació rebuda via per part del responsable de l'àrea de fiscalitat internacional del grup a l'oficina de Delaware (EUA), la planificació fiscal que ha estat estructurada durant els últims anys en relació a la UE, a estat la següent;

La seu social i fiscal es va establir a Bèlgica l'any 2007, principalment per dos motius;

El primer d'ells va ser per una obligació Legal derivada d'un contracte de compra venta, com a conseqüència de que Orange Company Inc va adquirir Floubert engineering BL al 2007, qui era fins llavors un dels principals competidors en el mercat europeu, amb un acord explícit amb la família propietària Floubert, en el qual l'adquirent es comprometia a mantenir un mínim de 10 anys el número de treballadors a la seu de l'empresa a Brussel·les així com el compromís a no canviar de localització la seu social i fiscal d'aquella durant el mateix període de temps, és a dir, 10 anys (de desembre de 2007 fins a desembre 2017).

¹ Una definició genèrica del que es considerat un centre de serveis compartits podria ser el donat pels autors Veit Schulz y Walter Brenner, a on destaquen la funció del SSC de reduir duplicitats i costos així com el seu funcionament autònom; *"SSC is an organizational concept that consolidates processes within the group in order to reduce redundancies; delivers support processes; has cost cutting as a major driver; that has a clear focus on internal customers; is a separate organizational unit that is aligned with external competitors and is operated like a business"*.

Veit Schulz i Walter Brenner (2010). *Characteristics of Shared Service Center*. University of St Gallen, St Gallen, Suïssa. Paràgraf 4.1.

² En l'actualitat l'àmbit d'aplicació dels SSC s'amplia constantment no només a tasques financeres si no també a diferents funcionalitats, com recursos humans, assistència tecnològica, procediments i gestió tributària, per exemple.

Així ho constata la consultora Deloitte en el seu informe anual sobre SSC de 2017; *"Although finance has consistently been the most popular function for SSCs, interest in other functions has been rising sharply in this year's survey"*.

Deloitte Company (2017). *Global Shared Services – Survey Report*. United Kingdom. Pàgina 8 – Figura 7.

I el segon dels motius radicava en el denominat règim “*Patent Box*”³, coincidint que al 2007 l’Estat belga va aprovar aquest règim específic fiscal⁴, Orange Company Inc va adherir-s’hi aquell mateix any. La finalitat general “a priori” del règim “*Patent Box*” ha estat la d’atraure inversió estrangera per evitar la deslocalització de les empreses en territori nacional dels Estats, i en particular fer més atractiva fiscalment les jurisdiccions nacionals per atraure rendes de propietat intel·lectual. Per llavors aquests règims començaven a ser un instrument legislatiu fiscal habitual entre els Estats membres de la UE, a on el primer Estat que ho van introduir varen ser França a l’any 2001⁵.

Les Empreses Multinacionals (EMN) han estat les que han fet servir, principalment al llarg d’aquests últims anys, aquests règims fiscals nacionals com un mecanisme clau en la seva planificació fiscal internacional.

I Orange Company Inc no ha estat una excepció, així doncs va crear i establir l’entitat Orange Holding Belgium a Bèlgica com a seu social i fiscal, exercint d’empresa matriu a Europa com a part del grup durant aquests deu anys (2007 – 2017). Tot i que el seu rol en l’organigrama de la planificació fiscal internacional contempla els següents dos períodes;

- 2007 – 2010; durant aquest període i mitjançant un Acord de Repartiment de Costos⁶ (ARC) signat al 2007 entre Orange Company Inc (USA) i Orange Holding Belgium (Bèlgica), la

³ El concepte de *Patent box* es pot definir, segons Víctor Gisbert Soler, com un incentiu fiscal a l’explotació de determinats actius intangibles (patents, dibuixos, models, plànols, formules, entre d’altres), mitjançant la cessió dels seus drets d’us o la seva explotació.

Víctor Gisbert Soler (2013). *Patent Box: Conceptos y Estrategias de aplicación*. 3Ciencias-revista d’investigació, Espanya. Pàgina 3.

La regulació del *Patent box* a Espanya es a l’article 23 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, del Impost de Societats.

⁴ El règim fiscal *Patent box* va ser aprovat a Bèlgica a l’any 2007.

Gary Guenther (2017). *Patent Boxes: A Primer*. Congressional Research Services. Estats Units. Pàgina 6 – Taula I.

⁵ El règim fiscal *Patent box* va ser aprovat a França a l’any 2001.

Gary Guenther (2017). *Patent Boxes: A Primer*. Congressional Research Services. Estats Units. Pàgina 7 – Taula I.

⁶ Aquest punt és ampliat en els següents dos apartats;

a) La seva denominació en anglès és *Cost Contribution Agreement* (CCA). Els Acords de Repartiment de Costos (ARC), s’hauria de puntualitzar que, “*no són en sí mateixos un mitja per la transmissió d’un intangible, si no que tenen com a funció la seva creació i desenvolupament. Tot i que són utilitzats com un mitja per la transmissió dels actius intangibles*”.

Pascual Casarrubio, Borja (2017). *Tratamiento de los activos intangibles a efectos de los precios de transferencia*. Universitat Pompeu Fabra. Espanya. Pàgina 26 – Apartat 3.3.

b) El concepte dels ARC està definit per l’ OCDE (Organització per la Cooperació i Desenvolupament Econòmic) mitjançant el projecte BEPS (Base Erosion and Profit shifting), en la seva acció 8 que tracta els preus de transferència. Quan destaca les característiques bàsiques dels ARC;

“*A CCA is a contractual arrangement among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create direct benefits for the businesses of each of the participants. A CCA is a contractual arrangement rather than necessarily a distinct juridical entity or fixed place of business of all the participants*”.

OECD (2015). BEPS Action 8; *REVISIONS TO CHAPTER VIII OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES ON COST CONTRIBUTION ARRANGEMENTS* (CCAs). Pàgina 5 – Apartat B.1 (3).

primera ven a la segona, els drets sobre els actius intangibles ja existents i creats per que puguin ser explotats per part de la matriu Orange Holding Belgium.

Amb aquest acord, la matriu va gestionar durant aquest període els actius intangibles a totes les filials del grup a la UE. És a dir, s'encarregava del cobrament dels canons i a més coordinava els serveis de formació, comptabilitat, i recolzament de vendes.

Amb aquest rol, la matriu Orange Holding Belgium feia possible que la tributació del grup en concepte d'actius intangibles a la UE es centralitzés a Bèlgica, beneficiant-se dels avantatges fiscals per estar adherits, com hem comentat anteriorment, al règim "*Patent box*" a on aplicava deduccions de fins al 80% del ingrés brut de les patents sobre la base imposable del Impost de Societats Belga, per tant només el 20% del ingrés brut era subjecte a aquest impost, el qual té un tipus efectiu sobre aquestes rendes del 5.1%⁷.

- 2010 – 2017; en aquesta segona fase, la matriu és objecte d'una reestructuració del grup amb la qual tot i que seguirà mantenint la condició d'entitat matriu a Europa, la novetat és que cedeix a la nova entitat creada a Holanda i denominada Orange Holland el seu paper com a gestora dels actius intangibles a totes les filials de la UE, amb la concessió d'una llicència dels drets sobre els intangibles del grup.

Respecte les tasques, queden distribuïdes de la següent manera; Orange Holding Belgium seguirà realitzant els serveis de coordinació en els àrees de formació, comptabilitat, i recolzament de vendes, però a partir d'aquest moment serà Orange Holland qui s'encarregarà exclusivament de la gestió integral dels canons, entre els quals estarà la centralització dels seus cobraments.

Les raons esgrimides que justifiquen aquesta reestructuració del grup amb la creació de la filial Orange Holland, tenen un fonament principalment tributari, ja que n'hi ha una reducció del tipus impositiu a Holanda que graven les rentes generades pels intangibles. Concretament i revisant la legislació holandesa respecte el règim "*Patent box*" observem com a l'any 2010 es modifica el tipus impositiu dels rendiments d'intangibles, passant d'un 10%, de quan aquest règim es va establir a Holanda al 2007, a un 5% a partir de l'any 2010⁸.

És a dir, la política respecte la planificació fiscal internacional d'Orange Company Inc, a partir de 2010 s'actualitza i s'especialitza davant les pràctiques que d'altres multinacionals del sector arreu del món practiquen llavors, i els actius intangibles passen de ser un recurs més per tributar en territoris amb avantatges fiscals, a ser un element principal sobre el qual gira la mateixa planificació fiscal internacional i a formar part d'una manera directe en la presa de decisions estratègiques del grup.

⁷ Gary Guenther (2017). *Patent Boxes: A Primer*. Congressional Research Services. Estats Units. Pàgina 6 – Taula I.

⁸ Gary Guenther (2017). *Patent Boxes: A Primer*. Congressional Research Services. Estats Units. Pàgina 8 – Taula I.

En consonància amb aquesta nova estratègia fiscal internacional, Orange Holland passa a ser el seu eix transversal i com a tal protagonitza les seves iniciatives. Entre les quals està la negociació i acord dels coneguts a nivell internacional com a APA⁹, amb les respectives autoritats tributàries nacionals europees, ja que les competències a la UE en l'àmbit tributari segueixen sent dels respectius Estats membres. A destacar per exemple que la filial espanyola Orange Iberica SL, assessorada per Orange Holland, va arribar a un acord amb l'Estat espanyol a través de l' AEAT a l'any 2015. Més endavant tornarem a fer referència a aquest acord amb l' AEAT com a conseqüència de la notificació amb procediment de sanció per l' Impost de Societats dels exercicis 2016 i 2017 rebuda per part de la citada Orange Iberica SL.

Aquest pas donat pel grup, a través d' Orange Holland, d'establir els APA amb les jurisdiccions nacionals respectives, són un pas lògic davant de l'evolució en matèria de legislació tributària internacional, denominada "soft law"¹⁰, que la OCDE a través de les seves directrius des de l'any 1995 a anat desenvolupant, tot i que n'hi ha clarament un punt d'inflexió al respecte amb el llançament per part de la OCDE del pla d'acció denominat BEPS¹¹ (Base Erosion and Profit Shifting) a l'any 2013, a on el seu informe definitiu data de l'any 2015, i a on a grans trets però de forma decidida i prioritària es comença a tractar seriosament la fiscalitat considerada agressiva practicada principalment per les multinacionals aprofitant les divergències dels sistemes tributaris nacionals, i a on els Preus de Transferència juguen un paper central.

2 – CONCLUSIONS DE FET,

Així doncs, i després d'aquest anàlisi sobre la planificació fiscal portada a terme pel grup Orange Company Inc en relació a la UE durant els últims anys i fins avui dia, exposaré una conclusió valorativa al respecte i a continuació el més rellevant, i és com s'hauria d'afrontar l'estratègia fiscal del grup de cara al present i al futur més immediat;

⁹ Els APA (Advance Pricing Agreement), en general, tenen el seu fonament principal en reforçar la seguretat jurídica fiscal mútua, és a dir, per part de l'autoritat tributària corresponent i en aquest cas d'estudi per les filials del grup a cada un dels Estats europeus a on estiguin presents, fixant els criteris sobre el preu acordat en les transaccions entre filials del mateix grup (Preus de transferència), al ser considerats parts vinculades. Deloitte Company (2012). *Advance Pricing Agreement*. United Kingdom. Pàgina 3.

¹⁰ Concepte soft law, "En materia de precios de transferencia tienen gran importancia los instrumentos de softlaw. Se trata de recomendaciones o normas no vinculantes, que no son auténticas normas jurídicas pero que, en ocasiones, producen importantes efectos próximos a los normativos. Es el caso de las Directrices elaboradas por la OCDE en materia de precios de transferencia o de los trabajos del Foro Europeo sobre precios de transferencia. Estos instrumentos sirven como base para que los Estados aprueben normas jurídicas en la materia y las interpreten conforme a ellos". Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello (2018). *Planificación Fiscal Internacional*. Universitat Oberta de Catalunya. Espanya. Pàgina 12 – Apartat 2.

¹¹ OECD (2017). *Background Brief – Inclusive Framework on BEPS*. Pàgina 9 – Apartat 1.1.

Amb la creació de l'entitat Orange Holland als Països Baixos, el grup va iniciar una estratègia clara de focalitzar la planificació fiscal internacional a la UE entorn als actius intangibles, a on aquesta filial centralitzaria la seva gestió, com així a estat des de l'any 2010 fins avui dia. Però, aquesta estratègia tot i funcionar relativament bé durant aquests exercicis des de la seva implantació, aconseguint que el pes tributari del grup sigues més eficient, és a dir, que la taxa efectiva aplicada es reduís, principalment gràcies a les avantatges fiscals del *Regim Box* holandès comentades anteriorment, amb un tipus efectiu¹² del grup situat al voltant del 5% segons les dades aportades pel departament de Tax compliance del mateix grup a 31 de desembre de 2017. Doncs bé, aquesta estratègia fiscal portada a terme a la EU, fins aquest any 2018, des de el meu punt de vista, necessitaria una actualització per una qüestió clara; per que sorgeix una nova realitat jurisprudencial tributària nacional i internacional més bel·ligerant a través d'un nou escenari que podem anomenar post BEPS, és a dir les noves exigències tributàries de la OCDE a través del seu projecte BEPS i les seves accions, han arribat per quedar-se i desenvolupar-se, com així ho demostren els seus grups de treball al més alt nivell de la mateixa OCDE. La UE, a més, està demostrant una clara i directe vocació d'anar fins i tot més enllà de les directrius de la OCDE en favor d'una fiscalitat més justa; un clar exemple és l'aprovació al 2016 de la *Directiva ATAD 2016/1164 de 12 de juliol de 2016* a on s'incideix amb un seguit de mesures antielusió¹³.

En definitiva, la planificació fiscal a Europa per part del grup s'ha basat fins avui dia en obtenir una rendibilitat o estalvi de la factura fiscal mitjançant principalment amb el *Regim Box*, primer a Bèlgica (2007 – 2010) i posteriorment i des de 2010 als Països Baixos. Però el fet és que amb el projecte BEPS, i en concret, a través de la seva acció 5 es limiten els actius que puguin acollir-se a aquest règim i es busca sobre tot que el declarat com a intangible estigui recolzat per una "activitat substancial" i d'aquesta manera la tributació tingui una relació més directe amb les activitats que es desenvolupin realment en el territori d'aplicació del règim¹⁴. Aquest fet, ja de per si, ens obliga a donar un pas endavant en la planificació fiscal del grup mirant no només cap al futur, si no al present. Doncs bé, en aquest punt faré una exposició de com hauria ser, des de el meu punt de vista, la nova perspectiva fiscal del grup a la UE, la qual estarà basada en dues línies d'actuació; eficiència tributària com a criteri de rendibilitat, per un costat, i seguretat jurídica, per un altre;

Per una banda, tot i que durant els últims anys la fiscalitat del grup Orange Company Inc, en termes generals, ha guanyat protagonisme en la planificació estratègica del grup, és a dir, que la mobilitat de

¹² Vella, John (2015). *Nominal versus Effective Corporate Tax Rates*. Policy Department Economic and Scientific Policy. European Parliament.

¹³ César García Novoa (2018). *Fiscalidad de las multinacionales. La avanzada europea*. Article del denominat blog digital *Taxlandia*.

¹⁴ Pascual Casarrubio, Borja (2017). *Tratamiento de los activos intangibles a efectos de los precios de transferencia*. Universitat Pompeu Fabra. Espanya. Pàgines 35 i 36 – Apartat 4.2.

recursos financers i humans interns ha obeït també a criteris de tributació, entenent el grup que l'eficiència fiscal és avui dia un criteri de rendibilitat més, com des de el naixement de l'empresa contemporània ho han estat també el Capital i el Treball.

Des de la meva perspectiva professional, considero que encara es possible que el grup pugui tenir una estructura fiscal que ens els propers anys es consideri eficient, però ineludiblement haurà d'anar acompanyada d'una seguretat jurídica sòlida que avui en dia no en te tot considerant els propers canvis legislatius del *Regim Box* que s'implantaran als Estats de la UE a través de l'acció 5 dels BEPS. Això no significa que Holanda no pugui seguir sent una jurisdicció favorable per gestionar els intangibles d'aquí en endavant, però l'actual escenari fiscal internacional en ple procés evolutiu i que exigirà un replantejament fiscal de les EMN en general, precisa per part de les corporacions mesures més transversals que a continuació desenvoluparé;

Fins ara el grup Orange Company Inc ha tingut un paper actiu, a l'any 2010 amb la constitució de l'entitat Orange Holland als Països Baixos es va donar un pas important, però a la vegada afronta la paradoxa que les autoritats nacionals han incrementat les inspeccions i a la vegada també els requeriments i les sancions durant els últims anys, i no només a estat Espanya qui ha fet requeriments tributaris sinó també altres Estats europeus segons la documentació analitzada que m'ha fet arribar el grup. Això significa que l'actual estratègia progressivament a perdut solidesa i seguretat jurídica davant les noves i evidents mesures pressos pels Estats de la UE en matèria tributària. Per tant, d'una posició activa, el grup, ha passat progressivament a una postura més passiva a on es juga un paper lògic de defensa dels seus interessos davant de les administracions tributàries nacionals, però i aquí és el matís rellevant, no ha sabut reaccionar i conseqüentment fer evolucionar la seva estructura fiscal de cara a guanyar la seguretat jurídica perduda en els últims anys. Així doncs, davant el nou escenari internacional fiscal el grup hauria de tenir un paper, no només actiu, si no i sobre tot un de reactiu que s'avanci de forma innovadora a la realitat jurisprudencial. I per portar a terme aquest procés de millora constant de la seva estructura fiscal internacional necessitarà d'un grau més gran d'implicació en les decisions estratègiques de la corporació que operin de forma transversal.

3 – PROPOSTA ESTRATÈGICA i POSSIBLES LOCALITZACIONS A EUROPA,

La meva proposta específica que implicaria actuacions estratègiques del grup, seria que el SSC pel qual s'està buscant una localització també a un Estat de la UE, entrés a formar part de l'estructura fiscal del grup. Aquest pas implicaria que el futur centre de serveis compartits, a més de recollir un seguit de característiques pròpies que ha de tenir qualsevol d'aquests centres de treball a nivell internacional, un element i característica fonamental també hauria de ser que la seva localització estigui a la mateixa jurisdicció a on es determini que ha de ser la seu social i fiscal del grup a la UE.

És a dir, un únic Estat hauria de reunir tant el SSC¹⁵ i la matriu del grup. I a més aquesta jurisdicció hauria també d'alberga l'entitat que gestioni de forma integral els intangibles del grup, com fins ara ho a estat realitzant la filial Orange Holland a Holanda.

Així doncs, sembla lògic que en comptes de plantejà, per un costat tres escenaris o Estats diferents per establir el SSC, i per un altre uns altres tres escenaris o Estats per considerà el canvi de seu social o matriu actualment a Bèlgica, la meua proposta seria plantejar únicament tres possibles Estats a on es donin les millors condicions per que el grup, amb dades i una base legal sòlida, pugui prendre la decisió final d'escollir un d'ells com a una única localització, tant del SSC, la matriu del grup i l'entitat gestora dels intangibles (un 3 x 1). Aquest fet simplificarà el marc geogràfic tot i que a la vegada podria fer més complex el seu anàlisi i la seva posterior elecció.

Aquesta proposta el que busca fonamentalment, com havia indicat anteriorment, no és només intentar mantenir una eficiència tributària del grup, si no i sobre tot consolidar la seva seguretat jurídica. En aquests moments de reestructuració que el grup està afrontant per circumstàncies externes com són el nou escenari internacional tributari, la solidesa legal a de ser l'eix central sobre el qual giri la defensa dels interessos legítims del grup davant de tercers, com són les possibles accions de les institucions tributàries nacionals i/o supranacionals (UE), també lògicament legítimes. Aquesta estructura societària aportaria al grup seguretat jurídica i estabilitat interna, que al mateix temps repercutiria positivament cap a l'exterior, en quan a reputació i valoració davant de l'opinió pública i les institucions tant públiques com privades.

Per tant, una vegada proposada l'estratègia a seguir en quan a la reestructuració del grup, és a dir; establir el SSC, la matriu del grup i l'entitat gestora dels intangibles en una mateixa jurisdicció o Estat amb una base legal sòlida, tot seguit iniciarem un estudi jurídic individualitzat de cadascuna de les tres localitzacions proposades a tal efecte; Irlanda, Luxemburg i Suïssa.

3.1) LOCALITZACIÓ A IRLANDA,

Una primera proposta seria Irlanda, i l'eina amb fonaments jurídics que ens facilitarà el seu anàlisi seria la resposta de la consulta vinculant V4403-16.

Des d'un punt de vista general, aquesta consulta tributària amb data 14/10/2016, del que tracta és de conèixer si la filial espanyola d'un grup nord-americà, el qual en te constituïda la seva matriu a

¹⁵ Annex 1 - Estudi actual de Polònia i Eslovàquia com a localitzacions nacionals de SSC a Europa; Ślusarczyk, B. (2017). Shared Services Centres in Central and Eastern Europe: the Examples of Poland and Slovakia. *Economics and Sociology*, 10(3), pp. 46-58.

Irlanda, tindria dret a acollir-se a les següents dos exempcions incloses a l'article 14 del text refós de la Llei del impost de la renda dels no residents (TRLIRNR)¹⁶;

- Pels cànon pagats per la filial espanyola a la seva matriu irlandesa, segons l'article 14.1.m.TRLIRNR, i
- Pels dividendes pagats per la mateixa filial espanyola a la matriu irlandesa, segons l'article 14.1.h.TRLIRNR.

El que ens interessa d'aquesta consulta i la seva conseqüent resposta per part de l' AEAT però es, el criteri definit per part de l'Administració tributària mitjançant el qual la filial espanyola podria tenir dret a acollir-se a ambdues exempcions sempre que compleixi els requeriments establerts en el citat article 14, però a més, i aquí el més rellevant pel nostre interès analític, que la matriu (en aquesta consulta situada a Irlanda) hauria de disposar d'una adequada organització de mitjans materials i humans que provi la seva constitució per motius econòmics vàlids. En detall i segons la mateixa resposta de l' AEAT a la citada consulta vinculant;

“la exención correspondiente podría resultar aplicable si la entidad matriz, además de cumplir los restantes requisitos de las letras h) y m), realizase efectivamente una actividad empresarial o tuviera por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o probase que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en las citadas letras”

A continuació, doncs, la qüestió seria determinar quines característiques ha de complir la matriu per que es consideri que ha estat constituïda per motius econòmics vàlids. La mateixa resposta a la consulta ho especifica detalladament (subratllat meu);

- 1) *“se indica que la reestructuración se inicia por motivos de gestión de riesgos de los intangibles así como para disponer de una sede europea para gestionar a las filiales de su ámbito y los intangibles”. I*
- 2) *“la sociedad irlandesa también realiza efectivamente una actividad empresarial operativa ya que además de actuar como holding, es licenciataria del software en su ámbito (el denominado “resto del mundo”) en el que se incluye España. Realiza la venta directa y suscripción de licencias a clientes en países en los que no existe filial y también la venta en esos mismos países a través del personal de las filiales, remunerando este servicio, revisando, firmando y controlando todas estas ventas de licencias de software. Su principal fuente de rentas, junto con la anterior, son los cánones que cobra a las filiales, como la española, en su papel de sublicenciatarias, a las que presta también servicios de formación, de contabilidad y de apoyo a las ventas”.*

Per tant, si una matriu localitzada en un determinat Estat desenvolupés principalment les esmentades funcions, es consideraria que ha estat constituïda per motius econòmics vàlids. Així doncs, si

¹⁶ Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei del Impost sobre la Renta de no Residents.

analitzem i enllacem aquestes funcions amb les que realitza “de facto” les entitats del grup nord-america Orange Company Inc veurem que;

En primer lloc, i segons aquesta consulta tributària, la matriu hauria de realitzar una gestió sobre la resta de filials (serveis de formació, comptabilitat, vendes) i a més actuar com a holding (és a dir, com a matriu a Europa). En el cas del grup nord-america Orange Company Inc, aquestes dues funcions les estaria actualment realitzant la filial que actua com a matriu a Bèlgica Orange Holding Belgium, tot considerant que les gestions sobre la resta de filials amb la nova reestructuració del grup les realitzaria el nou centre SSC encara no operatiu (a on en el seu moment s'ampliaran i crearan àrees no només de comptabilitat, si no també de finances, tributació, gestió de morosos, serveis tecnològics, recursos humans, a mode d'exemples i també sense oblidar altres criteris per la localització del futur SSC i que a Irlanda serien favorables, com serien l'afinitat amb l' idioma i amb les regulacions normatives nord-americanes pròpies de la capçalera Orange Company Inc amb seu als Estats Units).

I en segon lloc, i continuant amb les funcions descrites per la consulta tributària, també s'inclou la gestió integral dels intangibles. Que en el cas del grup nord-america Orange Company Inc són funcions que actualment realitza Orange Holland localitzada a Holanda.

En definitiva, i després de l'anàlisi d'aquesta consulta vinculant, podríem considerar Irlanda com un dels tres possibles escenaris a on es poguessin localitzar les funcions que realitzen actualment Orange Holding Belgium a Bèlgica, Orange Holland a Holanda, i el futur centre SSC, concentrar-les totes elles a Irlanda sota la jurisdicció d'una única entitat filial del grup establerta en un únic territori. Aquesta nova estructura donaria a la corporació una solidesa legal que reforçaria la seva política fiscal amb una única entitat i també a la vegada matriu, desenvolupant funcions essencials que segons l' AEAT a partir d'aquesta resposta, serien considerades en l'àmbit dels motius econòmics vàlids i no com una estructura superficial o “buida” d'activitat real empresarial creada per un simple objecte tributari.

Amb més detall i retornant a la resposta de la consulta per part de l' AEAT analitzada, en aquest cas la base jurídica quedaria demostrada en relació al dret de poder acollir-se a ambdues exempcions;

“La norma exige que sea la matriz de la sociedad española, en este caso la sociedad irlandesa, que es la sociedad que recibe los dividendos y los cánones, la que cumpla la condición de no haberse constituido para disfrutar indebidamente del régimen de exención.

Por tanto, podríamos concluir que la matriz se ha constituido por motivos económicos válidos, y no para disfrutar indebidamente del régimen de exención previsto, y sería, por tanto, de aplicación la exención por dividendos prevista en el artículo 14.1.h) y m) del TRLIRNR”.

I com a prova de la solidesa jurídica adquirida, la matriu irlandesa podria acollir-se a ambdues exempcions fiscals relatives als article 14.1.h i m del TRLIRNR.

3.2) LOCALITZACIÓ A LUXEMBURG,

Continuant amb l'objectiu de poder determinar un Estat a on es puguin localitzar tant la matriu, l'entitat gestora d'intangibles i el futur SSC (el denominat 3x1); a continuació farem un anàlisi d'un altre jurisdicció nacional de la UE, com és Luxemburg, però aquesta vegada analitzant els preus de transferència a través de la subscripció de préstecs i la corresponent devolució d'interessos entre entitats vinculades¹⁷.

Amb aquest propòsit analitzarem la sentència del Tribunal Suprem 3567/2016 amb data 19 de juliol de 2016 (STS).

El que dictamina la sentència del Suprem, mitjançant el corresponent recurs de cassació interposat per l'advocacia de l'Estat, és si la següent operació de reestructuració del grup del qual és capçalera SARA LEE CORPORATION (USA) s'ajusta al dret tributari després de que l'Audiència Nacional donés la raó al grup nord-americà.

Els fets, sintèticament, serien que l'entitat SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L resident fiscal a Espanya, entre les tres adquisicions internes que realitza, adquireix l'any 2000 a la seva matriu holandesa SARA LEE/DE N.V el 100% d'accions de la fins llavors filial espanyola denominada SARA LEE INVESTMENTS INTERNATIONAL SL per 267,8 milions d'euros. Pujant el cost total de les tres adquisicions a 635,8 milions d'euros.

Posteriorment, per finançar aquestes operacions SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L subscriu dos contractes de préstec amb la societat del grup luxemburguesa SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, S.Á.R.L per un import de 636 milions amb un interès anual del 8,35% a pagar en 60 anys. El que suposava una càrrega d'interessos total de 3.186 milions d'euros (50 milions anuals) per part de SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L davant SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, S.Á.R.L.

En primer lloc, la STS destaca que aquesta important càrrega financera no té fonament empresarial que la recolzi, i ho fa en els següents termes;

¹⁷ A la normativa espanyola, segons l'article 18.2 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, del Impost de Societats, es considera que n'hi ha vinculació en els següents supòsits;

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

“En el expediente consta que la entidad no expuso nada que sustentara la racionalidad de la asunción de esa importante carga financiera”.

A més, en quan a la possible tributació dels interessos en destinació, és a dir en Luxemburg mitjançant SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, S.Á.R.L, aquests no han estat subjectes a tributació;

“De otra parte, consta en el expediente instruido por las actuaciones de comprobación e investigación en curso que la sociedad transmitente de las acciones y participaciones,- SARA LEE/DE N.V. (holandesa)-, no ha tenido tributación por razón de la enajenación de esos títulos e, igualmente que SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG S.A.R.L (luxemburguesa) perceptora de los intereses de los préstamos tampoco ha tributado por estos intereses”. (Subratllat meu)

També, segons STS es considera provat que la citada reorganització va fer possible que es reduís la factura fiscal per part de SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L a Espanya minorant la seva base imposable;

“esta operación de reestructuración por la forma en que se ha realizado, el único efecto fiscal que tiene es el cómputo en base imponible del Grupo 34/90 de los intereses pagados por los préstamos recibidos de una sociedad del Grupo para la compra a su matriz de participaciones en otras sociedades del Grupo”. (Subratllat meu)

Conseqüentment, SARA LEE SOUTHERN EUROPE, S.L es deduïa a Espanya la despesa financera satisfeta pel préstec davant SARA LEE FINANCE LUXEMBOURG, S.Á.R.L, i a més aquesta a l'Estat luxemburguès no tributava tampoc per l' ingrés dels interessos.

Davant d'aquests fets, la STS condemna aquesta reestructuració per considerar-la sense fonament econòmic empresarial, és a dir, l'objecte del grup és única i exclusivament deduir a Espanya els interessos pagats que pujaven a 50 milions anuals i acollir-se a aquest benefici tributari;

“parece una obviedad concluir que una reorganización empresarial en la que las entidades participadas dependen de una entidad superior en su totalidad no puede tener el respaldo del ordenamiento jurídico si lo que pretende es una elusión fiscal de más de 50 millones de euros anuales, y eso y no otra cosa es lo que aquí acontece, aunque se haya disfrazado de ampliaciones de capital perfectamente legítima y préstamo ordinario para financiar esas ampliaciones. La posición recurrente no puede ser respaldada por el Ordenamiento Jurídico”.

Així doncs, traslladem a continuació l'anàlisi d'aquesta STS al nostre cas que ens ocupa, com és el d' Orange Company Inc. Aclarir inicialment, que tot i que en aquesta sentència del Tribunal Suprem l'Estat de Luxemburg no juga el paper de matriu del grup a la UE, des de el meu punt de vista sí podria encaixar o almenys s'hauria de considerà com un dels tres possibles escenaris a on es

poguessin localitzar les funcions que realitza actualment, Orange Holland a Holanda (gestió d'intangibles), el futur centre SSC i Orange Holding Belgium a Bèlgica (matriu);

Com a localització de l'entitat gestora d'intangibles a Luxemburg, destacar com a punts favorables que des de març d'aquest any 2018 ha estat aprovada en aquest Estat una nova llei amb avantatges fiscals. A destacar-hi dos elements que han estat incentivats fiscalment; el primer d'ells, l'exempció de fins el 80% dels ingressos en concepte de comercialització de propietat intel·lectual¹⁸, i el segon d'ells són els possibles interessos generats com a conseqüència dels préstecs entre filials del grup que estarien exempts si l'entitat receptora d'aquests estigués a Luxemburg, sempre que les obligacions financeres adquirides entre les filials del grup estiguessin recolzades en fonaments organitzatius i de racionalitat econòmica sòlids, tal com ha estat analitzat per la prèvia STS i que tornem a remarcar-hi; *“Naturalmente que una empresa puede gastar sus ingresos en el modo y forma que tenga por conveniente, pero lo que no puede es hacer pasar esos intereses por gastos deducibles, que es lo que aquí se pretende, decisiones voluntaristas con pobre resultado organizativo, y con escasa racionalidad económica, sobre todo si se piensa que hay alternativas mejores. Salvo que se explique, lo que no se ha hecho, que el método ideado era el idóneo para la consecución del fin pretendido, o, al menos, tan idóneo como otros la deducción invocada no puede ser admitida”*. (Subratllat meu)

Com a localització del SSC a Luxemburg (ampliant i creant àrees no només de comptabilitat en aquest nou centre, si no també de finances, tributació, gestió de morosos, serveis tecnològics, recursos humans, com a exemples i tot i que l'afinitat amb el idioma i les regulacions normatives nord-americanes no serien tan evidents com en el cas d'Irlanda. Dos punts favorables al respecte; el anglès ha deixat de ser un obstacle en cada vegada més països no anglosaxons, com és a Luxemburg i segon, el Luxemburg és un dels països centrals de la UE en quan al seu pes geogràfic en les institucions europees, el que podria jugar a favor a l'hora d'enfortir les relacions europees del grup amb aquelles).

I finalment, com a matriu del grup a Luxemburg, el grup podria negociar un acord APA favorable amb les autoritats luxemburgueses per que s'estableixi com a tal al territori d'aplicació dels tributs; tot considerant que no només s'establiria la matriu, si no també l'entitat gestora dels intangibles i el nou SSC.

¹⁸ . Deloitte Company (2018). Luxembourg Tax Alert - Luxembourg new IP box voted. (Official web; <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/tax/articles/luxembourg-new-ip-box-voted.html>)

3.3) LOCALITZACIÓ A SUÏSSA,

Per últim i seguint amb el nostre objectiu de poder determinar un Estat a on es pugui localitzar tant la matriu, l'entitat gestora d'intangibles i el futur SSC (el denominat 3x1); a continuació farem un anàlisi d'un altre jurisdicció nacional europea, com és Suïssa que recordem no forma part de la UE.

El recurs jurisprudencial que utilitzarem per aquest estudi serà principalment arran de la sentència de l'Audiència Nacional 1128/2018 amb data 22 de febrer de 2018 (SAN). A on ens centrarem a analitzar el paper que passar a desenvolupar la filial suïssa denominada COLGATE PALMOLIVE EUROPE SARL (CP EUROPE), en relació amb la filial espanyola COLGATE PALMOLIVE HOLDING SCPA (CP ESPANYA) per l'establiment dels preus de transferència com a conseqüència de la nova reestructuració portada a terme al 2005 pel grup nord-americà COLGATE PALMOLIVE COMPANY (CP COMPANY).

Destaquem breument els antecedents de fets d'aquesta SAN de 2018 sobre un primer motiu, com és un possible frau de llei sobre aquest grup, per considerar l'Administració en un primer moment la no deducció de despeses financeres i d'amortització, i interpretant aquella que s'havien simulat sobre una estructura sense fonaments empresarials i l'únic que buscava el grup era beneficiar-se de les avantatges fiscals a Espanya;

“analiza la regularización derivada del expediente de fraude de ley instruido a la sociedad dominante del grupo fiscal. Dicha regularización se traduce en la negativa de la Administración a la deducibilidad de los siguientes conceptos: gastos financieros y amortización del fondo de comercio en los ejercicios 2006 y 2007”.

Doncs bé, posteriorment a aquests fets i en sentència del Tribunal Suprem (STS) de 20 de maig de 2016 (Rec. 2945/2014), aquest resolts a favor del grup sobre el presumpte frau de llei, estimant el recurs que havia presentat CP COMPANY, considerant que l'Administració no va provar que les operacions varen tenir únicament una finalitat fiscal. I finalment el TEAC, amb coneixement d'aquesta STS de 2016, va dictaminar amb Resolució de 5 de juliol de 2016 (RG NUM002 y NUM003) l'anulació de les posteriors liquidacions, les quals es fonamentaven en el presumpte frau de llei.

I conseqüentment, i ara si la sentència de l'Audiència Nacional de 2018 aquí analitzada, assumeix jurídicament aquesta resolució prèvia del Tribunal Suprem de 2016, com a tribunal superior, respecte al fet que no s'ha produït frau de llei al respecte.

Continuant amb l'anàlisi de la SAN de 2018, un segon motiu tractat seria sobre el càlcul del preu de compra de mercaderies de CP EUROPE, amb seu a Suïssa. Això és;

“la valoración de las transacciones entre las entidades vinculadas CP Europe y la sociedad dominada CP España”

L'Audiència qüestiona el canvi de càlcul utilitzat per valorar les transaccions entre CP Europe i CP Espanya, arran de la reestructuració del grup a partir de 2005. I que va significar l'establiment de la filial a Suïssa per que sigues aquesta l'encarregada de retribuir a l'entitat propietària CP Company

(USA) dels drets de propietat, i a la vegada carregar un royalty del 4,3% a la filial espanyola CP Espanya.

Aquest nou sistema de càlcul es qüestionat per que hauria d'estar basat en una reorganització de funcions real, segons la SAN;

“puesto que el sistema de precios de transferencia diseñado está basado en una reasignación de funciones y riesgos planeada desde varias entidades del grupo a la entidad suiza CP Europe en la medida en que esta entidad no logre asumir dichas funciones y riesgos, la precisión del análisis disminuye...esa reasignación de funciones es esencial para la caracterización de las entidades del grupo y, por tanto, influye en la remuneración de mercado de cada una” (subratllat meu)

I a continuació la sentència de la SAN passa a analitzar els canvis en els actius, les funcions i els riscos de CP Espanya després de la reestructuració en 2005, per determinar si els raonaments esgrimits per la societat per canviar el càlcul dels preus de transferència són contrastats amb la realitat empresarial;

. Actius; CP Espanya continua utilitzant i pagant pel dret d'ús dels intangibles a CP Company, tot i que contractualment després de la nova estructura societària hauria de ser CP Europe. La SAN ho descriu així;

“todos los activos, tanto tangibles como intangibles que aquella (CP Espanya) utilizaba antes de la reestructuración, lo continúa utilizando tras la misma”.

. Funcions; no es constata que n'hi hagi hagut canvis substancials en les funcions de CP Espanya. Segons SAN;

“la entidad debió estar en condiciones de explicar cómo se había reorganizado al personal atendiendo a la nueva reestructuración, lo que no ha hecho. No justificándose dicho cambio, ni constando alteración en las funciones y departamentos de la empresa, lo razonable es concluir que la reestructuración, al menos en los ejercicios inspeccionados, no supuso realmente cambio alguno” (Subratllat meu)

.Riscos; s'haurien d'identificar partides de despeses associades als riscos transferits a CP Europe, però, no es rep cap resposta per part de CP Espanya, així doncs;

“lo que sostiene la Inspección es que se ha diseñado un sistema en el que, de facto y dada la experiencia existente, los riesgos no se asumen por CP EUROPE. Entendiendo la Sala que la conclusión de la Inspección es correcta”. (Subratllat meu)

En base a aquests fets, CP Espanya no ha experimentat cap variació funcional, ni de riscos i ni de gestió d'intangibles després de la reestructuració de 2005. I la SAN determina;

“Pues bien, la Sala, valorando en su conjunto la prueba aportada por la Administración, considera que, en efecto, aunque nominalmente se ha procedido a una reestructuración que justificaría el cambio en los precios de transferencia realizado por la empresa, realmente en los ejercicios objeto de enjuiciamiento no ha existido dicho cambio” (Subratllat meu)

Així doncs, donar solidesa jurídica a la reestructuració fiscal societària, significa estar en la realitat de les coses i no a les seves denominacions. És a dir, la justificació d'una nova estructura fiscal a d'estar recolzada per la realitat empírica dels fets, i si per exemple la nova estructura dels preus de transferència està fonamentada en una reestructuració de funcions i riscos del grup, aquests s'han de poder demostrar i contrastar envers la realitat dels fets, cosa que no succeeix en el cas analitzat a la citada sentència.

Finalment, podríem traslladar els aspectes rellevants d'aquesta sentència al nostre cas Orange Company Inc. L'objectiu que es persegueix buscant únicament un Estat a on es pugui localitzar tant la matriu, l'entitat gestora d'intangibles i el futur SSC (el denominat 3x1), és precisament reforçar els arguments reals que donin solidesa jurídica a la nova estructura fiscal del grup, però no només davant dels reguladors nacionals si no també, si escau igualment rellevant, donar al grup una cohesió i organització transversal més racional i eficient.

Focalitzat en l'àmbit tributari, Suïssa es podria considerar com un dels tres possibles escenaris a on es pogués localitzar les funcions que realitza actualment, tant Orange Holland a Holanda (gestió d'intangibles), el futur centre SSC i Orange Holding Belgium a Bèlgica (matriu). Més en concret, i en paral·lel entre el nostre cas del grup Orange Company Inc i el de la sentència amb el grup CP COMPANY. Si per part d'aquest últim mitjançant CP Europe, filial suïssa del grup a Europa després de la reestructuració de 2005, aquesta va adquirir les funcions que abans tenia assignades el Headquarter a França; igualment en el nostre supòsit d'anàlisi del grup Orange Company Inc, també a Suïssa es podria localitzar la matriu (actualment a Bèlgica) i el futur SSC. I si CP Europe també assumeix les funcions de gestió d'intangibles, igualment en el nostre supòsit d'anàlisi d'Orange Company Inc, aquestes funcions podrien ser les pròpies que actualment desenvolupa Orange Holland.

A més aquesta jurisdicció presenta, per un costat el seu compromís per seguir les directrius marcades per l' ODCE a través del projecte BEPS, i per un altre la seva disponibilitat per poder negociar un acord bilateral APA amb les pròpies autoritats helvètiques, que garanteixin mecanismes eficients per la prevenció i/o resolució de possibles disputes respecte la temàtica de preus de transferència. Fent possible que aquestes disputes en l'àmbit d'aquesta jurisdicció siguin reduïdes, guanyant el grup seguretat jurídica¹⁹.

En definitiva, Suïssa podria també acollir tant la matriu, l'entitat gestora d'intangibles i el futur SSC (el denominat 3x1), per que contempla les condicions requerides, com es constata en aquesta sentència, a on destaquem principalment que en els plans per estructurar la planificació fiscal del grup és tant important el raonament tributari, com que aquests estiguin recolzats pels fets, els quals dictaran sentència per part de les judicatures nacionals.

¹⁹ Ernst & Young Company (2018). Worldwide Transfer Pricing Reference Guide – Suïssa – pag. 651.

Finalment amb l'anàlisi de Suïssa, i prenent en consideració també a Irlanda i Luxemburg prèviament estudiades, com a possibles localitzacions, totes tres, a Europa del denominat 3x1 (Matriu, entitat gestora d'intangibles i el SSC), podem donar per finalitzada la primera part d'aquest informe, l'objectiu de la qual era presentar tres jurisdiccions nacionals europees que poguessin proporcionar al grup Orange Company Inc les dades i una base legal sòlida, que facilitin per part d'aquell la presa de la decisió final d'escollir una d'elles com a localització a Europa.

Abans de finalitzar aquesta part del informe, però, i com a dada conjunta i descriptiva tant d'Irlanda, Luxemburg i Suïssa, es pot apuntar que aquestes tres jurisdiccions havien estat a l'any 2015 i 2016 els tres Estats industrialitzats amb menor càrrega impositiva total, la qual computa la suma total dels impostos i despeses obligatòries per part de les empreses²⁰. A on destaca Suïssa amb la menor càrrega total i amb un sistema tributari altament competent i estable.

²⁰ Departamento Federal de Finanzas EFD (Eidgenössisches Finanzdepartement) (2016). Aspectos generales del sistema tributario suizo. Ap.10.2 – Fig.47.

- A continuació iniciarem l'anàlisi de la següent part del informe, que consisteix a proposar una estratègia de defensa davant la notificació de sanció rebuda per la filial espanyola Orange Iberica SL per la presentació de l'Impost de Societat (IS) dels exercicis corresponents a 2016 i 2017, com a conseqüència d'una correcció, per part de l'AEAT, en la valoració de serveis diversos prestats, més concretament en concepte de royalties.

L'Administració tributària (AEAT) al·lega que Orange Iberica SL, com a part del grup nord-americà Orange Company Inc i establerta com a filial al territori d'aplicació del impost, es va imputar despeses deduïbles en l'IS dels darrers exercicis 2016 i 2017 que no es poden considerar com a tal ja que violen el acord establert a l'any 2015 entre les parts (APA), i conseqüentment estableix els corresponents ajustos fiscals a l'acta de sanció, el que implica que el resultat a pagar per Orange Iberica SL en concepte d'IS a 2016 sigui 450.000 euros, en comptes dels 215.000 declarats inicialment per la filial, i respecte l'any 2017 la quantia sigui 650.000 euros, en comptes dels 305.000 declarats. Les raons esgrimides per part de l'AEAT per determinar que l'acord APA prèviament signat per les parts al 2015 no s'ha respectat íntegrament, es fonamenten en que la companyia a considerat com a despeses deduïbles de l'IS dels dos exercicis citats, unes partides que tot i ser denominades royalties²¹ pel subjecte passiu, segons l'Administració tributària, aquelles no compleixen amb les característiques, naturalesa i funcions pròpies del que són pròpiament royalties. Per tant, si prèviament en l'àmbit de l'acord APA, es van incloure únicament com a despeses deduïbles les pròpies de royalties, al no complir aquesta condició les partides declarades per la filial espanyola Orange Iberica SL durant els exercicis 2016 i 2017 del IS, no poden acollir-se a la seva deducció.

A més, afegeix l'AEAT que aquestes despeses que han estat facturades a la filial espanyola Orange Iberica SL per part la filial Orange Holland localitzada a Holanda, la qual tot i està considerada a l'acord entre les parts APA, segons la documentació aportada durant la negociació del citat acord, la filial holandesa no desenvolupa cap activitat, per tant en el seu lloc hauria d'haver facturat aquestes despeses la matriu Orange Holding Belgium. Aquest fet segons l'AEAT, comportaria un agreujant, com és la intencionalitat de reduir la base imposable de la filial espanyola amb una maniobra comptable que involucraria a una tercera part vinculada Orange Holland com a vehicle defraudador.

I sense més preàmbuls, l'AEAT dona per iniciat el període d'al·legacions per part de l'interessat per presentar documents, justificants o proves que consideri oportunes durant un termini de 15 dies una vegada iniciat el citat procediment sancionador, tal com determina l'article 99.8.LGT²²;

²¹ Una definició de "Royalties" podria ser segons Lowell D.Yoder; *"Royalties are considered as derived in the conduct of an active trade or business if the controlled foreign corporation's (CFC) developed, created, or produced the intangible property (IP), or acquired the IP and added substantial value thereto. In addition, the active test is satisfied if the CFC licensor, through its own employees, regularly engages in marketing and servicing the IP and such organization is substantial in relation to the royalties derived from licensing such IP"*.
Yoder, Lowell D. *The Incongruent Definitions of Active Royalties for Subpart F and Foreign Tax Credit Purposes*. Tax Management International Journal; Washington (USA). Tomo 35, N.º 2, (Feb 10, 2006): 128-131.

²² Llei 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

“8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15”.

I l'article 210.5.LGT;

“5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.”

Una vegada situats els punts, que segons l' AEAT donen dret a sancionar a la filial espanyola Orange Iberica SL, per deduir despeses no incloses en l'acord APA, hem de primer de tot i abans de concretar les possibles estratègies de defensa, remarcar un aspecte essencial i és que serà el propi subjecte passiu el responsable de provar que les despeses són deduïbles.

Així ho destaca la sentència de l'audiència nacional de 09 de Juny de 2011 (SAN 2855/2011), que determina que serà el subjecte passiu al qui li correspondrà la càrrega probatòria quan aquest pretén deduir les despeses corresponents. Fent referència a;

L'article 105.LGT;

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”.

També, i reforçant aquest argument, a l'apartat número 113 d'informe de l' OCDE, citat també per la mateixa l'Audiència Nacional per un altre sentència de 27 de març de 2005 (SAN), que reafirma la càrrega probatòria del subjecte passiu, quan diu;

“Los participantes en un acuerdo de contribución a los gastos deberán estar en situación de probar que las actividades de investigación y desarrollo financiadas están conformes con el acuerdo escrito y que los trabajos han sido o serán efectuados realmente. Todos los elementos necesarios para establecer que las investigaciones se han llevado a cabo en interés de una empresa concreta y para probar la ventaja real que ésta espera de las mismas, deben suministrarse a petición de las administraciones fiscales interesadas” (subratllat meu).

Així doncs, i exposats els arguments per part de l' AEAT i anunciada la base jurisprudencial probatòria per part del subjecte passiu, es pot plantejar una estratègia conjunta que refuti aquells arguments. En una primera part demostrant que les despeses són efectivament deduïbles mitjançant imputacions en projectes independents en I+D; i en una segona part de l'estratègia de defensa contra

la intencionalitat argumentada per l' AEAT, en base al principi de culpabilitat donat que no s'hauria comés delictes si no un error, per que les despeses en I+D són igualment deduïbles.

En aquesta primera part de l'estratègia de defensa de la filial espanyola Orange Iberica SL, es podria provar que, tot i que les despeses deduïbles declarades en els exercicis 2016 i 2017 de l' IS, segons l' AEAT no es troben incloses en l'acord APA signat amb aquesta per no tenir aquelles les característiques pròpies dels royalties, sí poden aquelles, en canvi, tenir la consideració de despeses deduïbles en l'àmbit de l' impost a través d'un altre acord, aquest intragrup que implica a Orange Iberica SL i la matriu Orange Holding Belgium que es va signar prèviament. I no només s'estableix explícitament un acord de contribució de despeses en I+D, si no que a més, i aquí la part més rellevant, s'hauria poder demostrar que només s'imputen a Orange Iberica SL les càrregues realment relacionades amb els treballs en I+D que donen una "avantatge real" demostrables.

El concepte "avantatge real" és fonamental per desenvolupar aquesta estratègia de defensa. Així doncs, per interpretar-ho correctament en el marc d'acords de repartiment de costos entre parts vinculades podem citar de nou la sentència de 27 de març de 2005 de l'Audiència Nacional;

"Y el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE recomienda en su informe una interpretación estricta de la noción "ventaja real" partiendo del hecho de que los acuerdos de contribución a los gastos de investigación y desarrollo pueden abrir el camino a transferencias de beneficios bajo la apariencia de deducciones por razón de gastos, añadiendo que es preciso probar que sólo se imputan a los participantes las cargas realmente ligadas a los trabajos de investigación y desarrollo realizados en su interés". És a dir, s'ha de ser molt precís a l'hora d'imputar les despeses en I+D corresponents a cadascú dels treballs que tinguin aquesta finalitat.

Per complementar i aprofundir aquest aspecte, la consulta vinculant V0108-09 defineix que les despeses per ser considerades deduïbles fiscalment hauran d'estar correctament individualitzades i imputables per projectes en I+D. Així doncs i considerant a la vegada el que determina la normativa segons l'article 35.Llei d'impost de Societats (LIS) respecte la deducció per activitats en investigació i desenvolupament. En concret l'article 35.1.b.LIS diu;

"Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos". (subratllat meu)

La citada consulta vinculant V0108-09 ho constata quan diu;

"La aplicación de la deducción queda supeditada a la existencia de proyectos concretos y perfectamente individualizables" per continuar dient, *"únicamente formarán parte de la base de la deducción aquellos gastos que sean directamente imputables al proyecto de investigación y desarrollo. Por ello, no podrá aplicarse la deducción sobre los gastos indirectos (como puedan ser*

entre otros los de estructura general de la empresa o los gastos financieros) ni sobre todos los que, pese a tener una relación directa con la mencionada actividad no sean susceptibles de individualización, es decir, de reparto entre los distintos proyectos que se benefician de la deducción y las demás actividades de la empresa que puedan realizarse, o si dicho reparto no se ha realizado”.
(subratllat meu)

És a dir, s'han de donar dues circumstàncies a la vegada per que les despeses en I+D es puguin considerar deduïbles fiscalment en I+D; que n'hi hagi projectes concrets i clarament individualitzats, i a més que les despeses estiguin imputades directament a cadascú o cadascuns dels projectes.

Per tant, ni les despeses indirectes i ni aquelles que tot i tenir una relació directa amb la corresponent activitat però que no hagin estat correctament individualitzades per projectes, no podran ser considerades despeses deduïbles.

Tenint com a referència aquests dos criteris, l'administració tributària deixa llibertat per escollir aquell mètode racional que consideri adequat el subjecte passiu, sempre que com hem remarcat, faci possible la seva corresponent justificació de la imputació i relació directe amb cada projecte desenvolupat per aquell. La citada consulta ho constata de la següent manera;

“La adecuada individualización por proyectos de los gastos directos incurridos en cada uno de ellos exige, por tanto, la concreción de los conceptos y de los importes de los mismos, pudiendo determinarse por cualquier método racional y presentarse en cualquier formato, siempre que haga posible la posterior justificación y prueba de la relación directa de cada gasto con cada proyecto y de su importe”

Així doncs, el grup hauria de poder centrar els seus esforços en una primer moment, en demostrar seguint aquests arguments jurisprudencials, que les despeses imputades i amb dret legítim a ser deduïbles es corresponen a partides d'I+D. Ja que analitzats els documents aportats, el grup té en vigor un acord intragrup i els projectes en I+D a on la filial espanyola Orange Iberica SL i la matriu Orange Holding Belgium juguen un rol determinant.

I per últim, per completar l'estratègia de defensa exposarem la seva segona part fonamentada aquesta en refutar la intencionalitat per part del grup, que segons l' AEAT a manifestat en la notificació de sanció, de reduir la base imposable de la filial espanyola amb una maniobra comptable que involucraria a una tercera part vinculada, la filial Orange Holland com a vehicle defraudador.

Amb aquesta disposició acusatòria l' AEAT dona per provat el denominat principi de culpabilitat, però nosaltres ho hauríem d'analitzar com una opció de defensa dels interessos del grup nord-americà a través de la seva filial espanyola Orange Iberica SL. Per fer-ho podríem analitzar la resolució 02773/2008 dictada pel Tribunal Econòmic Administratiu Central (TEAC) amb data 10/06/2009.

Així doncs, la corresponent resolució del TEAC és clara quan afirma que el principi de culpabilitat;

“es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes”.

És a dir, les afirmacions de l' AEAT que consideren, com hem afegit anteriorment, que n'hi ha hagut una intencionalitat per defraudar, que a la vegada es considera un agreujant, poden ser rebatudes amb base jurídica fiscal sòlida a través del principi de culpabilitat.

Aquest principi tributari consisteix principalment, en que per que n'hi hagi sanció tributària, s'han de produir dues circumstàncies; per un costat, ha de donar-se un fet o fets que estiguin tipificats com a sancionables en l'ordenament jurídic corresponent, però per un altre costat, a més n'hi ha d'haver una conducta, voluntarietat o intencionalitat del subjecte passiu per incórrer en el fet o fets sancionables (ja sigui amb dolo, culpa o simple negligència).

La resolució ho especifica de forma clara i sintètica de la següent manera;

“la culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica”.

I es fa ressò d'algunes de les nombroses sentències del Tribunal Suprem al respecte;

“Y, en tal sentido el Tribunal Supremo ha establecido el criterio (Sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995) de estimar que la voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a algunas deficiencias u obscuridades de la norma tributaria que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable»”.

Per tant, i per finalitzar aquesta segona part del informe, l'estratègia de defensa davant la corresponent notificació de sanció s'hauria de plantejar en base al principi de culpabilitat, sent fonamentada en l'argument que, tot i que les despeses van ser imputades pel grup com a deduïbles per ser considerades en concepte de royalties, es reconeixeria que es va cometre un error d'imputació per que realment estariem parlant de despeses en I+D. Però l'argumentació clau seria, que la base o naturalesa jurídica de la despesa seria la mateixa en ambdues casos, és a dir, estariem parlant de despeses deduïbles, tot i que haurien de ser degudament demostrables i provades com hem indicat seguint la jurisprudència *ut supra*.

Així doncs, no s'ha comés delictes si no un error, per que les despeses en I+D són deduïbles, i per tant no s'ha obtingut un benefici fiscal indegut. I a més, tampoc n'hi ha hagut intencionalitat i/o voluntarietat per part del subjecte passiu de defraudar per que les despeses de les que estem parlant són visibles i accessibles en la memòria de les comptes anuals del grup, i hi són reflectides explícitament en la corresponent comptabilitat degudament auditada.

- En última instància, i una vegada finalitzat l'informe focalitzat en l'aspecte més tècnic de la ciència tributària, és a dir, intentar donar respostes pràctiques amb un recolzament tributari sòlid defensant els interessos del client. Es completaria aquest Treball Final de Màster de Fiscalitat amb la part final, tal com s'havia anunciat prèviament durant la seva *Elaboració de la proposta* mitjançant els "objectius generals a aconseguir" i constatat en el mateix plantejament d'aquest *Lliurament definitiu*, a on es descriu que; el Sr. Bernat, que imparteix de forma puntual, com a professor convidat, classes de dret fiscal a diverses universitats espanyoles, vol aprofitar aquest treball encarregat per Orange Company Inc i el seu estudi, per que els seus alumnes puguin qüestionar si els sistemes tributaris nacionals poden fer front a pràctiques desenvolupades a nivell global, en aquest cas els PT per part de les EMN, per que es mantinguin vigents els principis d'igualtat i progressivitat, com a integrants d'un sistema tributari just que fa possible la redistribució dels recursos a un Estat de Dret postulat a l'article 31.1 de la Constitució Espanyola (CE).

Doncs bé, després de l'estudi d'aquest cas particular sobre el grup nord-americà Orange Company Inc, el Sr. Bernat com a docent universitari, insistim, assumeix una tasca que va més enllà de les qüestions purament tècniques de la ciència legal tributària que hem analitzat, i pretén, a més, reflexionar amb els seus alumnes, qui seran els futurs professionals en la matèria, sobre com per exemple aquestes pràctiques corporatives poden influir en els principis tributaris constitucionals, els quals són el fonament bàsic del sistema tributari espanyol.

Així el mateix article 31.1 de la Constitució Espanyola, diu;

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

D'aquest precepte constitucional es pot deduir que la capacitat econòmica és allò que delimita el Dret tributari espanyol, un aspecte definidor del mateix. Així ho descriu César García Novoa²³;

"En la medida en que si el Derecho es un modo de realización de la Justicia, el Derecho tributario será un modo de hacer efectivo el principio de capacidad económica.....En suma, la capacidad económica puede considerarse, con carácter general, el Principio propio por excelencia en lo concerniente a la actividad financiera; presupuesto, y no consecuencia, de la justicia financiera".

A més, el mateix Tribunal Constitucional espanyol (TC) evidencia la connexió entre el principi de capacitat econòmica amb el principi d'igualtat i de progressivitat²⁴;

"La igualdad que se reclama en el artículo 31 CE va íntimamente enlazada con el concepto de capacidad económica y al principio de progresividad".

²³ García Novoa, César (2012). El Concepte de Tributo. Ed. Marcial Pons. Espanya. Pag. 81

²⁴ Sentència del TC 54/1993, de 15 de febrer.

I en un altre sentència del TC²⁵;

“Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio (el d’igualtat). Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad general del sistema tributario”

Així doncs, si la capacitat econòmica és el principi substancial del Dret tributari ²⁶ es podria qüestionar si el sistema tributari espanyol és just o no ho és mitjançant l’anàlisi del citat principi, és a dir; la capacitat econòmica impera o relleix com a eix central en el sistema tributari espanyol en quan a les actuals pràctiques tributàries (per exemple, preus de transferència) portades a termes per actors globals (com són les corporacions internacionals)²⁷?

Per respondre a aquesta qüestió sobre si la capacitat econòmica segueix sent el factor definidor del sistema tributari espanyol, hauríem d’analitzar prèviament un fet que està present en l’àmbit internacional i que repercuteix a nivell nacional; com és la competència fiscal entre Estats. Que es donaria quan els mateixos Estats mitjançant mesures tributàries aprovades legislativament a nivell nacional, tindrien com a principal propòsit atraure al territori d’aplicació del impost inversions de tercers. I quan més d’un Estat aplica aquesta política fiscal, és quan es donaria una competència, en aquest cas fiscal o tributària, entre aquells.

Sobre aquest fenomen n’hi ha dues visions confrontades. Una primera, que seria favorable o veuria positivament la competència fiscal entre Estats. Aquesta postura esgrimeix entre d’altres arguments, que si la competència entre empreses i individus és beneficiosa, per què a de ser perjudicial la competència entre Estats (Bracewell-Mines 1999). O com també diu Chico de la Cámara (2006);

“la competencia fiscal «sana» produce efectos económicos eficientes para los Estados miembros al mantener unos niveles moderados de gasto público; al lograr un equilibrio razonable entre la presión fiscal de los contribuyentes y el nivel de servicios públicos e infraestructuras sociales; y al propiciar un menor coste de producción, fruto de la reducción de la presión fiscal, para las empresas que operan no sólo en mercados nacionales sino también internacionales”. I per últim un altre raonament, en aquest cas en l’àmbit de la Unió Europea (UE), que destaca que la competència entre Estats forma part o hi està implícita en la idea de mercat interior (Martín Jiménez i Calderón Carrero 2005).

Per contra, n’hi ha una segona visió o postura que veuria la competència fiscal entre Estats amb efectes nocius. Un exemple seria McLure, Jr (2007);

“El hecho de que algunas formas de competencia fiscal puedan ser beneficiosas no significa que todas sus formas también lo sea. A diferencia de la competencia relativa a actividades económicas reales, que dependen de las diferencias en los tipos efectivos (marginales o medios) de gravamen y puede tener efectos saludables, la competencia sobre la base imponible no conectada a una actividad

²⁵ Sentència del TC 27/1981, de 20 de juliol.

²⁶ García Novoa, César (2012). El Concepte de Tributo. Ed.Marcial Pons. Espanya. Pag. 86

²⁷ L’anàlisi basat principalment en l’obra de Clemente Checa (2010). La Degradacion de los Principios Tributarios. Universitat d’Extremadura. Ap.I.1.

económica real, que depende de las diferencias en los tipos impositivos legales, es probable que no sea beneficiosa, porque crea externalidades fiscales negativas, erosionando los ingresos fiscales de todas las naciones, especialmente de aquellas que tienen tipos nominales elevados, y desplazan rendimientos desde las naciones con elevada fiscalidad a las de fiscalidad reducida". El que incentivaria així el desplaçament de rendes a través de la manipulació de preus de transferència i d'estructures financeres. Un altre postura crítica seria Martín Queralt (1980), quan afirma que el tracte fiscal dispensat a les rendes empresarials, principalment per l'abusiva utilització dels règims especials i de beneficis fiscals, genera un atemptat contra la defensa dels interessos públics i passen a afavorir minories, sense beneficiar als contribuents, si no a determinats contribuents.

I finalment com ha remarcat Casado Ollero (2007);

"Cada vez más estamos en presencia no ya de un Estado de derecho fiscal, sino de un mercado de derecho fiscal, al sentirse condicionado el legislador de manera muy intensa por los márgenes de maniobra que le permite el mercado".

Així doncs, i tenint en compte l'assenyalat prèviament en quan al nou marc tributari internacional, podem fer ara sí un anàlisi concret sobre el paper del principi de capacitat econòmica en el sistema tributari espanyol. Una primera referència de García Novoa (2003), ens assenyalaria que;

"La fiscalidad, lejos de aparecer gobernada por criterios de justicia impositiva, es tomada en consideración exclusivamente como un elemento que puede provocar discriminaciones o atentar contra la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento".

És a dir, el principi clau seria la neutralitat i no la justícia ni la capacitat econòmica. Fent que la fiscalitat desenvolupi principalment un paper de no interferència en la pressa de decisions dels agents econòmics. Com descriu Vallejo Chamorro – Gutiérrez Lousa²⁸;

"Los poderes públicos han tenido, por tanto, que adaptarse a la idea de que su actuación debe orientarse al logro del funcionamiento eficiente de la economía, para lo que han de desplegar políticas neutrales".

Per contrastar aquestes afirmacions veiem, com exemple, com l'evolució del tipus impositiu del Impost de Societats als països de l' OCDE, te una evolució descendent des de mitjans dels anys vuitanta fins a l'actualitat²⁹. El que seria indicatiu que l'esforç fiscal dels Estats es centra cada vegada menys en la imposició directa, ja que es considera que aquesta te un efecte negatiu en l'activitat econòmica.

Per tant, l'encaix actual de la capacitat econòmica en el sistema tributari espanyol en el marc constitucional basat en els principis d'igualtat i progressivitat, està deixant de ser un factor definidor del nostre sistema tributari. I Conseqüentment, la justícia tributària que emana d'aquells principis està perdent vigència.

²⁸ Vallejo Chamorro – Gutiérrez Lousa (2002). *Los convenios para evitar la doble imposición. Análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Instituto de Estudios Fiscales. Doc.nº6, pàg. 14-15.

²⁹ Raquel Paredes Gómez (2012). Reflexiones sobre la reforma del Impuesto de Sociedades en tiempos de crisis. *Cronica Tributaria*. Nº142/2012. Gràfic 1, pàg.97.

Breus conclusions

A l'actualitat els actors implicats en l'àmbit de la tributació internacional estan afrontant nous reptes. Com un cercle virtuós, les autoritats nacionals recolzades en organismes internacionals (OCDE – projecte BEPS) pretenen donar resposta a les estratègies fiscals agressives protagonitzades principalment per empreses multinacionals, les quals debiliten progressivament el seu pes tributari nacional, més remarcable aquest fet encara amb les conseqüències de la crisi financera mundial iniciada al 2008. I a la vegada aquelles miren de fer front als nous requeriments que comencen a ser implementats pels Estats.

Però a la vegada veiem una mena de contradicció implícita en aquest procés, ja que tot i que avui dia és palès que n'hi ha un nou panorama internacional en quan a la fiscalitat, que pretén afrontar com hem comentat nous escenaris com a conseqüència d'una realitat empresarial que està protagonitzant canvis permanents, constants i profunds. No és menys clar, que han estat els mateixos Estats els que han propiciat i segueixen facilitant legislativament els beneficis i incentius fiscals que en certa manera per un altre costat es pretenen minimitzar conjuntament a través d'organismes internacionals com l'OCDE.

Finalment, es pot afirmar que si el Dret en general és una forma de fer justícia, el Dret tributari hauria de ser l'essència de la justícia tributària. Però a l'actualitat aquesta està deixant de ser l'element transversal i central dels sistemes tributaris nacionals, els quals i mitjançant les mesures legislatives dels mateixos Estats, prioritzen objectius mercantilistes. I com a conseqüència del creixent dèficit de justícia tributària, creix la desigualtat i la pobresa³⁰.

³⁰ Annex 2 – Oxfam (2016). *Guerras Fiscales. La carrera a la baja en la fiscalidad empresarial*.

Bibliografia

- .Ana María Delgado García i Rafael Oliver Cuello (2018). Planificación Fiscal Internacional. Universitat Oberta de Catalunya. Espanya.
- .Clemente Checa (2010). La Degradacion de los PrincipiosTributarios. Universidad deExtremadura.
- .Deloitte Company (2017). Global Shared Services – Survey Report. United Kingdom.
- .Deloitte Company (2012). Advance Pricing Agreement. United Kingdom
- .Deloitte Company (2018). Luxembourg Tax Alert - Luxembourg new IP box voted. Notícia web oficial Deloitte.
- .Departamento Federal de Finanzas EFD (Eidgenössisches Finanzdepartement) (2016). Aspectos generales del sistema tributario suizo.
- .Ernst & Young Company (2018). Worldwide Transfer Pricing Reference Guide. United Kingdom
- .García Novoa, César (2018). Fiscalidad de las multinacionales. La avanzada europea. Article blog digital Taxlandia.
- .García Novoa, César (2012). El Concepte de Tributo. Editorial Marcial Pons. España.
- .Gary Guenther (2017). Patent Boxes: A Primer. Congressional Research Services. Estats Units
- .OECD (2015). BEPS action 8; Revisions to chapter VIII of the transfer pricing guidelines on cost contribution arrangements.
- .OECD (2017). Background Brief – Inclusive Framework on BEPS.
- .Pascual Casarrubio, Borja (2017). Tratamiento de los activos intangibles a efectos de los precios de transferencia. Treball fi de grau. Universitat Pompeu Fabra – Barcelona.
- .Raquel Paredes Gómez (2012). Reflexiones sobre la reforma del Impuesto de Sociedades en tiempos de crisis. Cronica Tributaria.
- .Vallejo Chamorro – Gutiérrez Lousa (2002). Los convenios para evitar la doble imposición. Análisis de sus ventajas e inconvenientes.Instituto de Estudios Fiscales.
- .Veit Schulz i Walter Brenner (2010). Characteristics of Shared Service Center. University of St Gallen, St Gallen, Suïssa.
- .Vella, John (2015). Nominal versus Effective Corporate Tax Rates. Policy Department Economic and Scientific Policy. European Parliament.

.Víctor Gisbert Soler (2013). Patent Box: Conceptos y Estrategias de aplicación. 3Ciencias-revista d'investigació. Espanya.

.Yoder, Lowell D. The Incongruent Definitions of Active Royalties for Subpart F and Foreign Tax Credit Purposes. Tax Management International Journal; Washington (USA).

Annexes

Annex 1;

Ślusarczyk, B. (2017). Shared Services Centres in Central and Eastern Europe: the Examples of Poland and Slovakia. Economics and Sociology, 10(3)

Annex 2;

Oxfam (2016). Guerras Fiscales. La carrera a la baja en la fiscalidad empresarial.