

El anclaje constitucional de la toma de decisiones fiscales en el ámbito internacional y supranacional: las Cortes Generales ante las reservas en el Convenio multilateral BEPS y la cláusula pasarela para el abandono de la unanimidad en la Unión Europea

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

En la actual coyuntura internacional, cabe especialmente resaltar la valiosa y acertada previsión constitucional que en 1978 se hiciera, en los artículos 93 y 94, de unos engarces bien estructurados y suficientemente sólidos para permitir el acomodo del extraordinario -y hasta cierto punto entonces impensable- desarrollo ulterior del Derecho internacional tributario -tal como lo vivimos en la actualidad-.

En estos tiempos, ya no se trata de afrontar únicamente -como en el pasado- un incremento cuantitativo sostenido del número de instrumentos normativos, impulsado por un volumen creciente de relaciones comerciales internacionales. Recientemente es fácil observar cómo se introducen, o mejor dicho, se intentan introducir, cambios de orden cualitativo en la forma de crear y modificar las normas vigentes en el plano internacional. Ahora bien, todos ellos habrán siempre de respetar las garantías que prevé nuestra Carta Magna, teniendo presente que, de conformidad con su artículo 96.1, las disposiciones de los tratados internacionales sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

Baste aludir al profundo impacto generalizado en el sistema tradicional de convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional que tiene el Convenio multilateral propuesto por la OCDE para luchar contra la erosión de bases y el traslado de beneficios. De entrada, esta iniciativa podría llevar a dudar de si se resquebrajan los fundamentos clásicos del poder tributario; pero afortunadamente contempla un juego de reservas que aporta la flexibilidad necesaria, de manera que el principio básico del consentimiento a otorgar en la imposición no se resiente. La doctrina entiende, sin ambages, que

este Convenio respeta la soberanía tributaria de los Estados¹. Además, las reservas, a la hora de la ratificación, bien pueden no coincidir con las presentadas en el momento de la firma².

Sabido es que la prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, cuando estos impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública y supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución, conforme a lo dispuesto en las letras d) y e) del artículo 94.1 de la Constitución.

De este modo, interesa señalar que el Pleno del Congreso de los Diputados, en su sesión de 21 de febrero de 2019, concedió la autorización al referido Convenio Multilateral hecho en París el 24 de noviembre de 2016, así como a las Declaraciones y Reservas que España deseaba formular³. Sin embargo, con fecha 27 de febrero de 2019 tuvo entrada en el Senado, y habiéndose fijado el plazo para la presentación de las propuestas a las que se refiere el artículo 144 del Reglamento de esta Cámara el día 11 de marzo⁴, éstas no llegarán a conocerse, por haberse convocado las elecciones generales el pasado día 5 de marzo.

Al tiempo que la comunidad internacional tiene puesta su mirada en el futuro de la fiscalidad y su contribución a los Objetivos de Desarrollo Sostenible, se plantean nuevas dinámicas en la Unión Europea para facilitar su liderazgo.

En esta línea es probable que pronto encontremos una muestra más de la consistencia constitucional, en particular, con motivo de la transición gradual hacia un proceso decisorio más eficiente y democrático en materia de política fiscal de la Unión Europea⁵. La Comisión Europea ha propuesto pasar de la exigencia de la unanimidad en la votación a la mayoría cualificada. En palabras del Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, Pierre Moscovici: "La regla de la unanimidad en materia fiscal parece cada vez más políticamente anacrónica, jurídicamente problemática y económicamente contraproducente".

Ciertamente de la agilidad en las decisiones fiscales depende en muchas ocasiones su eficacia, pero ¿es el cambio al procedimiento legislativo ordinario la forma de "alcanzar compromisos más rápidos, eficaces y democráticos en materia fiscal"? Cabe preguntarse qué soberanía existe cuando un solo Estado miembro puede bloquear iniciativas que otros veintisiete quieren aprobar. Históricamente el ejercicio del veto ha frenado avances sin discusión y a menudo ha conducido a un mínimo común denominador o complicado la aplicación normativa. A veces el apoyo a propuestas fiscales se ha usado como mera moneda de cambio para avanzar en otras propuestas legislativas totalmente ajenas a este

1 "Permite a las distintas jurisdicciones transponer los resultados del Proyecto BEPS en la red actualmente existente de CDI, respetando al mismo tiempo su soberanía tributaria". RIBES RIBES, A.: "La posición española ante el Convenio multilateral de la OCDE para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios", *Quincena fiscal*, Nº 6, 2018, p. 79 y ss. y nota al pie número 66. "Puede resultar eficiente para abordar de manera armonizada los problemas a que se refieren las distintas acciones del Plan BEPS, respetando al tiempo la soberanía tributaria de los Estados". ZORNOZA PÉREZ, J.: "Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS", en Ramos Prieto, J. (coord.): *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE: comentarios a las acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, p. 448.

2 A la hora de la firma los Estados presentan una lista de reservas y notificaciones conocida como posición en el instrumento multilateral ("MLI Position"). Ésta puede experimentar modificaciones, ya que la posición definitiva es la que se indica al depositar el instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del Convenio. *Signatories And Parties To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting, Status as of 25 February 2019*, disponible en el enlace <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf> [última consulta: 11 de marzo de 2019]

3 El Pleno del Congreso de los Diputados, en su sesión del día 21 de febrero de 2019, ha concedido la autorización solicitada por el Gobierno y prevista en el artículo 94.1 de la Constitución, para que el Estado pueda prestar el consentimiento para obligarse por medio del Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, así como Declaraciones y Reservas que España desea formular, publicado en el "BOCG. Sección Cortes Generales", serie A, núm. 225, de 7 de septiembre de 2018. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, XII Legislatura, Serie C: Tratados y Convenios internacionales, núm. 104-3, de 28 de febrero de 2019.

4 BOCG. Senado, apartado III, núm. 348-2656, de 27 de febrero de 2019.

5 Comisión Europea - Comunicado de prensa, Estrasburgo, 15 de enero de 2019, IP/19/225, disponible en el enlace http://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-225_es.htm [última consulta: 11 de marzo de 2019]

campo. Además, como las decisiones adoptadas por unanimidad se pueden solamente revertir o cambiar por unanimidad, los Estados con frecuencia limitan sus ambiciones al respecto.

La Comisión argumenta que permitir aportaciones del Parlamento Europeo, más allá de su actual papel consultivo, supone "una mejor representación de las opiniones de los ciudadanos y una mayor rendición de cuentas". Añade que "el objetivo es permitirles [a los Estados miembros] ejercer su soberanía, ya mancomunada, de forma más eficiente para poder hacer frente a los retos comunes con mayor rapidez". En los últimos años, el Parlamento Europeo ha influido de forma muy activa en la fiscalidad europea, impulsando políticamente la agenda por una tributación más justa, a través de comités *ad hoc*. Es hora de reconocer que, más allá de los intereses nacionales, este Parlamento puede reflejar las necesidades de la Unión en su conjunto.

Por ello, con el pragmatismo propio al que acostumbra la Comisión, se apunta la implantación progresiva de cambios con una lógica clara. La sucesión cronológica propuesta va desde los temas que menor resistencia -o mayor aceptación- suscitan hasta los más controvertidos: 1º el derecho procedimental (medidas que mejoren la cooperación y la asistencia mutua entre los Estados miembros en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, e iniciativas administrativas destinadas a las empresas); 2º lo relacionado con derecho ambiental, cambio climático o la salud pública; 3º el derecho ya armonizado (modernizando el IVA y los impuestos especiales) y 4º grandes proyectos fiscales (base imponible consolidada común del Impuesto sobre sociedades y fiscalidad de la economía digital, por ejemplo). Mientras que el horizonte temporal previsto es rápido en los dos primeros casos, en los dos últimos es finales de 2025.

Sin necesidad de modificar el Tratado de la Unión Europea, la denominada "cláusula pasarela" prevista en el artículo 48.7 del TUE permite recurrir a la votación por mayoría cualificada, en determinadas circunstancias, y pasar del especial al procedimiento legislativo ordinario. Ésta se introdujo en el Tratado de Lisboa por decisión unánime de los Estados miembros.

Es claro que los artículos 113 y 115 del Tratado prevén la unanimidad en el Consejo de la Unión Europea y en el Consejo Europeo para los asuntos fiscales; pero también contemplan el paso de la unanimidad a la mayoría cualificada en el Consejo a través de estas cláusulas pasarela, que se activa cuando el Consejo Europeo toma una decisión unánime, con el consentimiento del Parlamento Europeo y sin objeción de los Parlamentos nacionales. Así pues, esta decisión queda bajo el control de cada uno de los Estados miembros⁶.

En definitiva, resta la tranquilidad de haber comprobado que la Constitución española de 1978 hace recaer oportunamente sobre los representantes de los ciudadanos en las Cortes Generales la toma de decisiones fiscales que, por mor de las negociaciones internacionales, puedan afectar a sus intereses, con independencia de la evolución que puedan experimentar los cauces jurídicos conocidos para la plasmación y expresión de las voluntades de los Estados -a los que también habrán de dar, en su caso, la pertinente aprobación-.

⁶ El presidente de la Comisión, Jean-Claude Juncker, en su discurso sobre el estado de la Unión ya defendió el recurso al voto por mayoría cualificada en materia fiscal. "In his State of the Union address and letter of intent of September 2018, President Jean-Claude Juncker reiterated his personal support for a move towards a system of qualified majority voting in the field of taxation". *European Commission - Fact Sheet: A gradual transition to more efficient and democratic decision-making in EU tax policy - Questions and Answers*, Estrasburgo, 15 de enero de 2019 MEMO/19/224, documento electrónico disponible en el enlace http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-224_en.htm [última consulta: 11 de marzo de 2019]

