

UNIVERSIDAD DE MÁLAGA

Facultad de Derecho



TESIS DOCTORAL

LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES SOCIETARIAS

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

Málaga, 2018


UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA



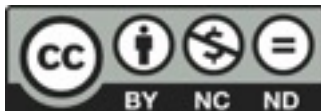


UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

AUTOR: Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

 <http://orcid.org/0000-0002-7771-7785>

EDITA: Publicaciones y Divulgación Científica. Universidad de Málaga



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional:

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode>

Cualquier parte de esta obra se puede reproducir sin autorización pero con el reconocimiento y atribución de los autores.

No se puede hacer uso comercial de la obra y no se puede alterar, transformar o hacer obras derivadas.

Esta Tesis Doctoral está depositada en el Repositorio Institucional de la Universidad de Málaga (RIUMA): riuma.uma.es



LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES SOCIETARIAS

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO

El panorama económico internacional ha sufrido una verdadera revolución en estos últimos años; a los efectos de la globalización económica y la consolidación de internet se les ha unido el auge de las conocidas estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por determinadas empresas y grupos multinacionales que han mermado sobremedida las arcas públicas de los Estados, trasladando los beneficios generados a territorios de baja o nula tributación.

Según los datos publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G-20, anualmente se registran pérdidas globales de recaudación en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de entre 100 a 240 mil millones de dólares, rompiendo las previsiones presupuestarias de Estados en un decremento anual constante.

Este problema, conocido en tiempos recientes como «erosión» de las bases imponibles y anteriormente enmarcado en otras figuras tributarias, ha superado todas las expectativas poniendo en jaque los estándares de tributación articulados desde el pasado siglo, y afecta a empresas, gobiernos y, por supuesto, a los ciudadanos.

Es decir, la trascendencia de la erosión de las bases imponibles va más allá del debate científico y académico sobre su categorización conceptual, ya que representa un nuevo desafío tributario al que la comunidad internacional no se había enfrentado con anterioridad.

De este modo, el principal problema estriba en que no se han ofrecido soluciones solventes y eficaces por parte de la comunidad internacional ante un

problema de tal envergadura y, además, esa falta de soluciones ha ido acrecentando dicho fenómeno.

La persistencia en un sistema de relaciones unilaterales o bilaterales entre los Estados no ha contribuido a solventar el problema y, es más, ha servido para que ciertos agentes económicos (principalmente, empresas y grupos multinacionales) se sigan aprovechando de las lagunas y fricciones existentes en la confluencia entre varios ordenamientos jurídico-tributarios.

Así las cosas, el motivo por el que se ha decidido abordar el fenómeno de la erosión de las bases imponibles societarias es que hasta la fecha no se ha realizado un estudio en profundidad sobre dicho fenómeno; ni a nivel conceptual ni específicamente sobre las soluciones fiscales articuladas y si estas contribuyen o no a solventar el gran problema que supone.

De este modo, por parte de las organizaciones internacionales (concretamente, la OCDE y la Unión Europea) se han implementado diversas soluciones fiscales que más allá de ofrecer respuestas concretas, tienen como objetivo hallarlas. Ejemplos latentes de lo que venimos afirmando son: en el plano de la OCDE, el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios (conocido como BEPS) de 2013; y en el plano de la Unión Europea, por un lado, la reactivación de la iniciativa de Base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) y, por otro, la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, *por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior* (también conocida como Directiva anti-elusión o *Anti Avoidance Tax Base*, ATAD).

Más allá de encontrar soluciones eficaces se ha intentado encontrar remedios para ciertos focos de conflicto individualmente considerados que, en opinión de ambas organizaciones mencionadas, contribuían a producir la erosión de las bases imponibles en los Estados; y muestra de ello son las 15 acciones que forman el Plan de Acción BEPS con los distintos objetivos a alcanzar.

Dicho esto, se ha creído necesario realizar un estudio integral sobre la erosión de las bases imponibles analizando para ello cuál es el estado actual de la cuestión y si las medidas emanadas desde la OCDE y la Unión Europea ofrecen soluciones que contribuyen a frenar, impedir o erradicar dicha erosión.

La premisa de partida de esta tesis doctoral es que la erosión de las bases imponibles es un fenómeno de tal envergadura que su generación no recae de manera exclusiva en las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas y grupos multinacionales; al contrario de lo recogido por el Plan de Acción BEPS, principal instrumento que pretendía erradicarla. Lo que en parte no deja de ser cierto, pero no es responsabilidad exclusiva de estos agentes ya que en la producción de la erosión de las bases imponibles intervienen diversos factores a los que el Plan de Acción BEPS no atendió.

La postura del Plan de Acción BEPS de criminalizar de manera exclusiva a las empresas y grupos multinacionales por la generación de la erosión de las bases imponibles en los Estados es equivocada, ya que existen otros entes involucrados y diversos factores externos que tienen su importancia en lo que hemos denominado la «ecuación» que produce la erosión de las bases imponibles en los Estados (conjunto de diversos elementos que, tomados en su conjunto, contribuyen a vaciar las bases imponibles en los Estados, como son las estrategias de planificación fiscal agresiva, la competencia fiscal perjudicial o la economía digital, entre otros).

De este modo, se ha llevado a cabo una investigación basada en un método deductivo, es decir, yendo de lo general a lo particular, tomando la erosión de las bases imponibles como una gran categoría conceptual a partir de la cual se van disgregando determinados elementos que serán objeto de estudio.

Es decir, se pretende la construcción de una categoría general como es la erosión de las bases imponibles y, a raíz de ello, ir desgranando sus elementos configuradores, factores que la producen, su evolución y soluciones en los diferentes contextos tributarios.

En el Capítulo I se conceptualiza la erosión de las bases imponibles y se pretende ofrecer una definición precisa sobre la misma (asunto que ni el propio Plan de Acción BEPS, que popularizó el término «erosión» en materia tributaria, se encargó de realizar), a la vez que se ha enmarcado en los diferentes contextos tributarios históricos, en los que, aunque dicho fenómeno puede considerarse como «moderno», se han sucedido conductas similares bajo otras figuras tributarias afines que, en esencia, se subsumen bajo el fraude fiscal internacional. Todo ello a fin de ofrecer un estudio más completo sobre la evolución de dicho fenómeno, desafíos que planteaba y las soluciones fiscales articuladas por las organizaciones internacionales y los Estados.

En el Capítulo II se ha analizado de manera específica cuáles son los factores que contribuyen a erosionar las bases imponibles en los Estados y cuál es su relevancia, analizando desde factores de mayor importancia, como son las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por determinadas empresas multinacionales; el papel de los Estados, tanto desde la variante de la falta de consenso entre ellos en la implementación de soluciones eficaces, como desde la variante de la competencia fiscal perjudicial; los efectos perjudiciales de la economía digital; y la falta de equidad fiscal, hasta otro tipo de factores que, aunque algunos puedan ser merecedores de calificarlos como principales, hemos tenido a bien incluirlos en un bloque denominado «otros factores», entre los que encontramos: los precios de transferencia, las divergencias entre los instrumentos que emanan del seno de las principales organizaciones internacionales líderes en la materia, la propia configuración actual del Impuesto sobre Sociedades, la posible obsolescencia de los actuales sistemas tributarios y los condicionantes económicos y políticos.

El Capítulo III se analizan las soluciones fiscales o instrumentos emanados desde las principales organizaciones supranacionales para prevenir, impedir o erradicar esa erosión de las bases imponibles.

En el plano de la OCDE, el instrumento estrella en los últimos tiempos en materia de fiscalidad internacional: el Plan de Acción BEPS de 2013 y la emisión

de sus *Final Report Action by Action* de octubre de 2015, donde se recogen las conclusiones obtenidas en cada una de las acciones analizadas.

Y en el plano de la Unión Europea, la reactivación de la iniciativa de BICCIS que, tras la infructuosa experiencia de 2011, la Comisión Europea ha reactivado en junio de 2015 a través del Plan de Acción para la creación de un Impuesto sobre Sociedades justo y eficaz en la Unión Europea y, actualmente, se encuentra en fase de propuestas de Directivas de Base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) y de Base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS).

En el capítulo IV se analizan las soluciones fiscales articuladas por los Estados; es decir, las soluciones fiscales unilaterales y cuál es su importancia en el actual contexto tributario internacional. Así, se realiza un minucioso análisis de aquellos instrumentos implementados por diferentes territorios en orden a proteger «sus» bases imponibles nacionales (en lugar de luchar de manera coordinada contra «la» erosión de las bases imponibles) como son los casos de Reino Unido y el *Diverted Profit Tax*, y la reforma fiscal de la Administración Trump, entre otros.

Por último, en el Capítulo V se lleva a cabo un minucioso análisis sobre la solución fiscal actualmente al alza en la comunidad internacional y que, creemos, puede hacer frente al problema que representa la erosión de las bases imponibles (aunque sea a medio y largo plazo): el multilateralismo fiscal, realizando un estudio de su delimitación conceptual y sus diversas modalidades, tanto desde el plano de los convenios fiscales multilaterales –llevando a cabo, a su vez, un detallado análisis y valoración sobre el Convenio multilateral BEPS- como desde el punto de vista de otro tipo de soluciones multilaterales que pueden merecer tal calificativo.

De lo dicho anteriormente, se puede concluir que la erosión de las bases imponibles se debe considerar desde dos perspectivas.

La primera, como una consecuencia de las estrategias de planificación fiscal agresiva de determinadas empresas y grupos multinacionales que rompe las previsiones presupuestarias articuladas por los Estados anualmente y quiebra los principios de justicia tributaria produciendo un serio perjuicio al Erario público.

Y la segunda, puede ser considerada como una «pseudocategoría» tributaria asimilable tanto a la elusión fiscal como a la evasión fiscal. En el primer caso, se evita la generación del hecho o hechos imposables (la obtención de renta) mediante el aprovechamiento ilegítimo de las lagunas y fricciones existentes entre los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados a través de la articulación de hechos o negocios jurídicos artificiosos no coincidentes entre la forma y la sustancia, dando lugar a la obtención de unos beneficios fiscales a los que de no ser por tales estructuras societarias de finalidad exclusivamente elusoria no tendrían acceso; vertiente conocida como *Tax Base Erosion* (erosión de las bases imposables) que guarda estrecha relación con los posicionamientos clásicos como el fraude de ley tributaria. Y en el segundo caso, una vez obtenida la renta y los beneficios en un determinado territorio, es decir, una vez producido el hecho o los hechos imposables, se desvían los mismos a otros territorios de nula o baja tributación, es decir, se produce una ocultación al Fisco de las rentas generadas en tales territorios; vertiente conocida como *Profit Shifting* (desplazamiento de los beneficios) que guarda una estrecha relación con las figuras clásicas de defraudación tributaria y, más recientemente, con la evasión y el fraude fiscal internacional.

Esta erosión trae causa por la interacción de cuatro factores fundamentales, que son: las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por determinadas empresas y grupos multinacionales; la competencia fiscal perjudicial entre las jurisdicciones; los efectos perjudiciales de la economía digital y la falta de un criterio de sujeción de las rentas adaptado a las nuevas formas de negocio; y la inequidad fiscal entre los Estados imperante en el contexto tributario internacional. Aunque existen otros factores sobre los que hay que prestar atención, como entre otros: los precios de transferencia (principal estrategia de planificación fiscal agresiva); la obsolescencia de los elementos que configuran a

los impuestos sobre sociedades en los países del entorno de la OCDE; y los condicionantes económicos y políticos.

Entre estos factores fundamentales, las estrategias de planificación fiscal agresiva son el factor fundamental que produce la erosión de las bases imponibles en los Estados. Tanto, que sin la articulación de estas estrategias no llegaría a producirse, independientemente del grado de intensidad del resto de factores. Además, es un factor mutable, por lo que la articulación de remedios frente a estas se antoja cada vez más complicados por su rápida evolución; asunto que hace más difícil para los Estados la búsqueda de soluciones eficaces, ya que corren el serio riesgo de que cuando las encuentren se hayan quedado obsoletas.

No obstante, los Estados y jurisdicciones que llevan a cabo estrategias agresivas de atracción de capitales a sus territorios mediante el diseño de un sistema tributario cuyos elementos difieren considerablemente del resto de jurisdicciones vecinas son corresponsables fiscalmente –junto con las empresas multinacionales- de la erosión de las bases imponibles, ya que sin la existencia de estos sistemas fiscales tan laxos las estrategias de planificación fiscal agresiva no encontrarían cobijo y sus efectos disminuirían notablemente, puesto que dichas estrategias necesitan ampararse bajo el prisma de algún sistema tributario medianamente favorable para sus intereses con el objetivo final de lograr una tributación menor.

Además, se debe tener en cuenta que la economía digital proporciona un marco de actuaciones bajo el cual determinados entes gozan de ciertas facilidades para trasladar los beneficios generados a otras jurisdicciones pero que, por sí solo, no es suficiente como para erosionar las bases imponibles en los Estados. Así, la falta de un verdadero criterio de sujeción de rentas basado en la «presencia digital significativa» de una empresa o grupo en un determinado territorio produce la erosión de las bases imponibles en los Estados, ya que impide que bajo el estatuto del establecimiento permanente se puedan sujetar las rentas generadas a través de actividades económicas digitales y someterlas a tributación allí donde se genere el

valor, e impide, por tanto, que gran parte del porcentaje de ingresos públicos que dejan de recaudar los Estados actualmente retornen a las arcas públicas.

También se puede decir que las estrategias de planificación fiscal agresiva y las situaciones de competencia fiscal perjudicial han priorizado la búsqueda de la eficiencia fiscal en detrimento de la equidad fiscal, lo que produce la erosión de las bases imponibles en los Estados. La equidad fiscal no constituye un principio aislado que pueda mermarse o desaparecer de los sistemas fiscales internacionales sin la intervención de condicionantes externos. Así, privar al Estado de la fuente de la posibilidad de someter a tributación los beneficios generados en sus territorios quiebra el principio de «equidad fiscal entre los Estados» y conduce necesariamente a la erosión de las bases imponibles, de ahí que sea un factor importante dentro de la ecuación, pero de importancia menor frente a los tres primeros factores ya que necesita de estos para que tenga lugar.

Frente a la erosión de la base imponible, la OCDE y la Unión Europea han articulado en esos últimos años soluciones con resultados nada halagüeños, tanto por su carácter excesivamente teórico como por la dificultad de plasmar las conclusiones en instrumentos jurídicamente vinculantes. La primera de ellas publicó en 2013 el Plan de Acción BEPS que plasmó sus resultados en los informes finales de 2015 (es decir, meros instrumentos de *soft law*) y la segunda centra sus esfuerzos en implementar el conocido proyecto BICIS, actualmente en fase de propuestas de directiva BICIS y BICCIS (ni siquiera, por tanto, en un instrumento de *hard law*).

Ambos proyectos, aunque ambiciosos, no han respondido a las expectativas generadas, y aunque el Plan BEPS haya concluido (al menos, teóricamente), sus resultados no han sido todo lo satisfactorios que se pretendían; y lo mismo sucede en el seno de la BICCIS, que ni siquiera ha obtenido aún un apoyo suficiente como para su implementación.

Tomando en consideración las recientes iniciativas implementadas en el contexto tributario internacional, el multilateralismo fiscal (entendido como la

implementación conjunta de soluciones consensuadas en el seno de una organización internacional cuyos resultados serán de aplicación homónima o aproximada en un elevado número de Estados firmantes del acuerdo) ha mostrado ser la única solución eficaz para luchar contra la erosión de las bases imponibles y actualmente constituye el paradigma de las soluciones fiscales entre los Estados, como bien ha puesto de manifiesto el reciente Convenio multilateral BEPS de junio de 2017.

Es más, se observa que los Estados han abandonado la clásica reticencia a ceder parte de su soberanía tributaria y han primado los intereses colectivos a los individuales, lo que conlleva replantearse el propio concepto de soberanía fiscal, que ya no puede entenderse como aquella facultad única y exclusiva que asiste a los Estados frente a terceros y es más conveniente considerarla como el ejercicio de un poder colectivo fundado en el consenso entre un elevado número de Estados que desplaza a la esfera de soberanía fiscal individual de cada uno de ellos.

Dicho lo anterior y tomando en consideración los instrumentos mencionados, se puede afirmar que a día de hoy no es posible erradicar definitivamente la erosión de las bases imponibles, ya que la capacidad de internacionalización de los contribuyentes (principalmente, empresas y grupos multinacionales) va mucho más allá que los medios a disposición de las Administraciones tributarias para luchar contra un fenómeno de tal magnitud, ya que la propia mutabilidad y evolución de las estrategias de planificación fiscal agresiva deja obsoletas cualesquiera soluciones fiscales en un corto período de tiempo. Además, determinadas jurisdicciones son corresponsables fiscalmente de dicha erosión al articular sistemas fiscales particularmente laxos y notoriamente diferentes al del resto de jurisdicciones vecinas que son aprovechados por según qué entes interesados; y por tanto, no solo no contribuyen a luchar contra esta, sino que coadyuvan a su producción.