

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Fecha de recepción: 04/11/2016

Fecha de aceptación: 09/01/2017

RESUMEN:

La lucha frente a la erosión de las bases imponibles es una prioridad tanto para los Estados miembros de la Unión Europea como para las instituciones y organismos internacionales. Sin embargo, no disponemos de un concepto de esta figura, ni de sus elementos característicos y su evolución a lo largo de los años. Por ello, este trabajo se centra en ofrecer una delimitación del término y en destacar sus elementos comunes y diferenciadores frente a las figuras tributarias clásicas analizadas por la doctrina, como son la elusión y evasión fiscal, la economía de opción y la planificación fiscal agresiva. Del mismo modo, este análisis requiere plantear una sucinta reflexión sobre el papel que han desempeñado los Estados, tanto en la lucha frente a la erosión de las bases imponibles como en su grado de permisividad ante dicho fenómeno.

Palabras clave: Erosión de las bases imponibles; Elusión fiscal; Evasión fiscal; Economía de opción; Planificación fiscal agresiva.

ABSTRACT:

The struggle against the tax base erosion is a priority for all Member States of the European Union and international institutions and organizations. However, we do not have a clear definition about this phenomenon, characteristic elements and their evolution over the years. Thus, our analysis focuses on providing a precise definition of this term, and we want to offer a clear definition against classical figures analyzed by the experts, such as avoidance and tax evasion, the economy of choice and aggressive tax planning. Similarly, this analysis requires pose a reflection on the role played by the States; both in the fight against erosion of tax bases as in their degree of permissiveness towards this phenomenon.

Key words: Tax Base Erosion; Tax Avoidance; Tax Evasion; Economy Tax Option; Aggressive Tax Planning.

SUMARIO: *I. A modo de introducción: las diferentes acepciones del fenómeno de la «erosión» de las bases imponibles y su evolución internacional.- II. La erosión de las bases imponibles y su delimitación con las figuras clásicas de elusión y evasión fiscal internacional.- III. La erosión de bases imponibles como un problema internacional: 1. Nota sobre la evolución en las estrategias de lucha articuladas. 2. Los Estados y su papel en la erosión de las bases imponibles. IV. Consideraciones finales.- Bibliografía.*

I. A MODO DE INTRODUCCIÓN: LAS DIFERENTES ACEPCIONES DEL FENÓMENO DE LA «EROSIÓN» DE LAS BASES IMPONIBLES Y SU EVOLUCIÓN INTERNACIONAL

Las definiciones académicas del término «erosión» están muy alejadas del significado que se le atribuye en el ámbito tributario¹. Bien conocidas son las figuras de la elusión, evasión, planificación fiscal y economía de opción, que han sido ampliamente analizadas durante décadas por las voces autorizadas para ello, principalmente en relación al fraude de ley tributaria.

En este panorama, un nuevo término ha adquirido notoriedad en el contexto tributario internacional, y es lo que conocemos actualmente como la erosión de las bases imponibles, producto, por un lado, de la globalización económica y, por otro, de las sofisticadas estrategias de planificación fiscal (agresiva) articuladas por determinadas empresas y grupos multinacionales cuyo objetivo principal consiste en minorar la tributación en la jurisdicción de la fuente y trasladar los beneficios a territorios de nula o baja tributación.

Este fenómeno ha supuesto una reconfiguración de los estándares que caracterizan a las figuras tributarias clásicas, y ha puesto en guardia a la comunidad internacional en la búsqueda de soluciones al respecto. Sin embargo, antes de aventurar soluciones, hay que delimitar la acepción de la «erosión» de las bases imponibles. ¿Es un supuesto en el que se produce una elusión fiscal a nivel internacional? ¿Es una figura distinta a la elusión fiscal por cuanto afecta a ordenamientos jurídico-tributarios de varias jurisdicciones? ¿Es sinónimo de “deslocalización de beneficios” o más bien de “traslado indebido” de las rentas generadas en un territorio cuya tributación final se produce en otro? ¿Cuál es el papel de la

¹ Según la Real Academia Española, por «erosión» se entienden varios fenómenos:

1. *Desgaste o destrucción producidos en la superficie de un cuerpo por la fricción continua o violenta de otro.*
2. *Desgaste de la superficie terrestre por agentes externos, como el agua o el viento.*
3. *Lesión superficial de la epidermis, producida por un agente externo o mecánico.*
4. *Degradación del ánima de una boca de fuego, originada por falta de homogeneidad de su metal o por deficientes condiciones del proyectil o de la caja, o por excesiva velocidad o prolongación del fuego.*
5. *Desgaste de prestigio o influencia que puede sufrir una persona, una institución, etc.*

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

planificación fiscal agresiva en este asunto? ¿Y de la competencia fiscal perjudicial?

Estas y otras cuestiones merecen una reflexión acerca de este fenómeno que preocupa a la comunidad internacional puesto que si bien los principales organismos líderes en la lucha frente a la erosión de las bases imponibles están articulando diversos mecanismos para erradicar su auge (v. gr., Plan de Acción BEPS contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios de la OCDE; Plan de Acción para la creación de una coherencia necesaria en el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea y la Propuesta de Directiva Anti-Elusión o *Anti Avoidance Tax Base* de la Comisión Europea) no han establecido una acepción clara de lo que es o, aún más si cabe, de si es equiparable a otras figuras tributarias clásicas sobre las que la doctrina ya ha debatido.

Por tanto, es necesario analizar el término, sus elementos característicos y su encaje en los diferentes contextos históricos de lucha frente al frente fiscal internacional. Ello requiere, por un lado, deslindarlo de las figuras tributarias clásicas de elusión y evasión fiscal internacional y, por otro, aclarar el rol que ocupan los Estados y las Administraciones tributarias en este asunto, y establecer si están o no exentos de responsabilidad en la erosión de las bases imponibles.

II. LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y SU DELIMITACIÓN CON LAS FIGURAS CLÁSICAS DE ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Durante varios decenios la doctrina ha analizado, con buen criterio, la delimitación conceptual de la elusión, evasión y fraude fiscal, diferenciándolo a su vez de otro tipo de figuras como la economía de opción y el fraude de ley tributaria².

Sin ánimo de ser exhaustivos, es conveniente realizar una sucinta referencia a la delimitación doctrinal de estas figuras tributarias clásicas, para posteriormente diferenciarlas de la erosión de las bases imponibles.

Por elusión fiscal, entre otras válidas y posibles definiciones, destacamos la ofrecida por GONZÁLEZ GARCÍA, en la que podemos diferenciar entre dos situaciones; bien es una conducta lícita amparada por el ordenamiento, o bien es una conducta que amparándose en la letra de un precepto pretende burlar el espíritu de ese u otro precepto del ordenamiento³. En cualquier caso, se trata de una conducta

² El fraude de ley tributaria ha sido objeto de numerosos análisis doctrinales. Entre otros, hay que destacar el posicionamiento de PALAO TABOADA, C., "El fraude a la ley en Derecho tributario", *RD-FHP*, núm. 63, 1966, pp. 677-695; "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 23, 1998, pp. 3-28 en el que lo identifica con aquellos comportamientos por los que el contribuyente realiza una operación artificiosa que no se corresponde con la realidad económica subyacente, con el objetivo de esquivar la aplicación de una norma, que ha sido mayoritariamente aceptado por la doctrina. En otro sentido FALCÓN Y TELLA, R., "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista de Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, pp. 55-74.

³ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E., *El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 18.

lícita⁴, puesto que no vulnera directamente ninguna norma, sino que tiene viabilidad ante la falta de conquista normativa de una parcela de la actividad real, y por tanto, los contribuyentes se aprovechan de los vacíos legales con el fin de evitar o minimizar el pago de los tributos⁵. Más concretamente, parafraseando a GONZÁLEZ SÁNCHEZ, en la elusión fiscal el interesado busca una figura que no hallándose tipificada como presupuesto de hecho sirva adecuadamente al resultado que se pretende, o bien que sirva mejor que otra regulada como presupuesto de hecho por ser más adecuadas a las circunstancias de tiempo, lugar y materia⁶.

Por ello, la elusión fiscal no presenta en principio problemas de calificación, puesto que el aprovechamiento de las lagunas y fricciones existentes en el Ordenamiento jurídico no comporta *per se* una conducta ilícita, ya que permanece fronteriza con otras figuras con las que comparte elementos comunes. Tal es el caso en los últimos tiempos del auge de las estrategias de planificación fiscal, articuladas por las empresas y grupos multinacionales cuyo objetivo es lograr el máximo ahorro fiscal posible utilizando los medios disponibles de manera lícita en un marco normativo concreto, al igual que sucede en la elusión fiscal.

Aun así, un sector doctrinal afirma que esta concepción de la elusión fiscal se ha visto superada en el contexto internacional. Como dice GARCÍA NOVOA, "en la elusión internacional las conductas abusivas se basaban en el aprovechamiento indebido de las diferencias de tributación derivadas de la aplicación de las ventajas fiscales previstas por otros Estados diferentes del de residencia"⁷. Sumándonos a las palabras del autor, el vínculo diferencial que separa a la elusión fiscal "clásica" de la "internacional" es que ésta última se enmarca en un contexto en el que se ven involucrados dos o más Ordenamientos jurídico-tributarios⁸.

Estrechamente vinculada a la elusión y a la planificación fiscal está la economía de opción, que como dice LARRAZ, se encuentra fronteriza con la elusión fiscal pero con un matiz diferenciado, ya que la economía de opción consiste en elegir entre varias alternativas de menor gravamen, ya sea en relación al hecho imponible, tipo de gravamen, exenciones o la cuota, y en cambio en la elusión parece

⁴ Si bien, como es sabido, la doctrina no es unánime en la materia. Para más detalle *ibíd.* p. 19 donde el autor trae a colación diversas opiniones doctrinales.

⁵ Vid. VÁZQUEZ TAÍN, M. A., "Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea", *Administración y Ciudadanía*, núm. 1, 2015, pp. 95-96.

⁶ Cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*, Ediciones Plaza Universitaria, Salamanca, 1993, pp. 34-36.

⁷ Cfr. GARCÍA NOVOA, C., "Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea", *Administración y Ciudadanía*, vol. 10, núm. 1, 2015, pp. 37-38. Del mismo modo, continuando en el plano internacional, argumenta CALDERÓN CARRERO, J. M., "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal" en GARCÍA NOVOA, C., y LÓPEZ DÍAZ, A., (Coords.) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pp. 193-196 que en el Informe Ruding elaborado en 1992 se ponía de manifiesto una clara falta de uniformidad conceptual en cada país respecto al término «elusión fiscal», aunque –parece– actualmente superada.

⁸ Si bien, la elusión fiscal a nivel internacional debe comprender las novedosas estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por las empresas y grupos multinacionales, ya que la elusión fiscal *stricto sensu* se realiza en el marco de un único Ordenamiento jurídico, y las estrategias llevadas a cabo por dichas empresas involucran a varios Ordenamientos jurídico-tributarios.

centrarse más en el hecho imponible⁹. Por ello, siguiendo al autor, la elusión fiscal, la planificación fiscal y la economía de opción constituyen conductas lícitas, con la diferencia que en la primera de estas –elusión– se utilizan mecanismos o instrumentos disponibles por el legislador que persiguen un fin contrario al pretendido por la ley, algo que no sucede en el ámbito de la planificación fiscal y la economía de opción, en las que en la búsqueda de la máxima optimización fiscal el contribuyente reordena sus actividades conforme a sus intereses, aunque comparten idéntico fin con la elusión fiscal, es decir, una menor tributación final¹⁰.

Por su parte, la evasión fiscal ha sido objeto de profundos debates doctrinales. Como algún autor afirma, consiste en realizar una serie de actos que implican la vulneración dolosa de una norma tributaria en relación con el presupuesto de hecho¹¹.

Es decir, no se articulan mecanismos para aprovecharse de las lagunas existentes en el Ordenamiento jurídico (técnicas propias de la elusión fiscal), sino que se sustituye la aplicación de una norma por otra con el fin de evadir el pago del impuesto¹².

Por tanto, la principal diferencia entre elusión fiscal, planificación fiscal, economía de opción y evasión fiscal, es que las tres primeras se sitúan dentro de una franja de licitud en la realización de los hechos, y la evasión fiscal no, ya que en ésta última se actúa, primero, defraudando la norma tributaria que obliga a declarar e ingresar el impuesto y, segundo, se obtiene un resultado no permitido por la Ley (esto último que comparte con la elusión fiscal).

Sucintamente contextualizadas las figuras tributarias clásicas analizadas por la doctrina, conviene avanzar con otras dos figuras que actualmente en el panorama internacional copan la atención de los gobiernos, organizaciones internacionales y ciudadanos: las estrategias de planificación fiscal agresiva y la erosión de las bases imponibles.

Como establece la Comisión Europea, la planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria¹³.

⁹ Para el autor aquí reside la diferencia fundamental entre economía de opción y elusión fiscal, que aunque claramente limítrofes, ésta última sólo puede recaer en el hecho imponible, es decir, las estrategias a emplear consistirán en su minoración a través de instrumentos disponibles en el ordenamiento, con el objetivo claro de disminuir la tributación. Para más detalle, véase su trabajo en LARRAZ, J., "Metodología aplicativa del Derecho tributario", *Revista de Derecho Privado*, 1952, pp. 61-63.

¹⁰ Sobre este asunto, véase un estudio en VILAR MAYER, P., "Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 86, 2005, pp. 3-39.

¹¹ Entre otros, véase el estudio ALBI IBÁÑEZ, E., "Elusión y evasión fiscal: investigación económica", *Hacienda Pública Española*, núm. 115, 1990, pp. 250-253. En este sentido VÁZQUEZ TAÍN, M.A., "Fraude, evasión... *op. cit.*", p. 96 dice que la evasión fiscal, *grosso modo*, se sitúa al margen de la ley, al igual que sucede con el fraude fiscal *stricto sensu*, y ambos implican "la no declaración fiscal de bases o activos para evitar o minorar el pago de impuestos".

¹² *Vid.* ROSEMBUJ, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 11-12.

¹³ *Vid.* Recomendación de la Comisión Europea al Consejo de 6 de diciembre de 2012, (2). Bruselas 6.12.2012. C (2012) 8806 final. No obstante, exponemos esta definición sin obviar otras muy representativas en la materia, principalmente en los trabajos de la OCDE. Para más detalle véase CALDERÓN CARRERO, J. M., y QUINTAS SEARA, A., "Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, 2016, pp. 41-92.

Esta definición no ha estado exenta de comentarios doctrinales. Entre otros, PISTONE¹⁴ argumenta que la planificación fiscal agresiva es una expresión de la competencia fiscal perjudicial, en el sentido de que tras los años 90 la introducción progresiva de regímenes fiscales especiales ha erosionado la soberanía impositiva de otros países. De este modo, el citado autor dice que la planificación fiscal agresiva consta de tres elementos, a saber:

- 1) La explotación de las discordancias para obtener una ventaja fiscal;
- 2) El «efecto desalineación»; y
- 3) La doble no-imposición involuntaria.

En principio, la planificación fiscal agresiva parece compartir los mismos elementos que definen a la elusión fiscal, ya que se aprovechan las lagunas existentes en el Ordenamiento jurídico –en principio, no prohibidas– para lograr una tributación menor. Sin embargo, en la planificación fiscal agresiva se aprovechan las lagunas y fricciones existentes en dos o más Ordenamientos jurídicos y, por tanto, estas estrategias se desarrollan en un contexto internacional. Por el contrario, en la elusión fiscal *stricto sensu* se aprovechan las discordancias y resquicios entre las disposiciones fiscales, mercantiles y civiles¹⁵ de la normativa interna de un Estado.

Esta planificación fiscal agresiva ha sido identificada por la Comisión Europea, OCDE y los principales organismos en la lucha frente al fraude fiscal a nivel internacional como ilícita y como causa principal de lo que conocemos actualmente como erosión de las bases impositivas, un problema que acapara grandes esfuerzos de la comunidad internacional (*v. gr.*, Plan de Acción BEPS; Plan de Acción para la creación de una coherencia necesaria en el Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea; Paquete de medidas contra la elusión fiscal; o las numerosas iniciativas tendentes a conseguir el intercambio automático de información tributaria).

Sin embargo, esta lucha férrea y persistente frente a la erosión de las bases impositivas no ha ido acompañada de una definición precisa. Como apuntan MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, “ni el propio Plan de Acción BEPS, cuya palabra «erosión» acapara gran parte de su literatura, define con precisión de lo que se trata, al igual que sucede con el término de planificación fiscal agresiva...”¹⁶.

A pesar de ello, sí podemos decir que surge como consecuencia, por un lado, de las estrategias de planificación fiscal agresiva articuladas por determinadas mul-

¹⁴ Vid. PISTONE, P., “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 170, 2016, pp. 117-130 donde desarrolla las ideas esbozadas *supra*.

¹⁵ PISTONE, P., “La planificación... *op. cit.*”, pp. 130-135 señala dos elementos comunes y diferenciadores entre ambas figuras. Así, los dos elementos comunes son: a) ambas hipótesis determinan formas de ahorro fiscal no toleradas por el ordenamiento tributario y b) ambos fenómenos surgen de un problema de fricción entre norma y sustancia. Las dos diferencias que destaca el autor son: a) la dimensión transnacional de la planificación fiscal agresiva –como ya hemos comentado *supra*–; y b) la relevancia del elemento intencional, que se advierte en la elusión fiscal pero no en la planificación fiscal agresiva.

¹⁶ *Cfr.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., “El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases impositivas y la deslocalización de los beneficios (BEPS)”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014.

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

tinacionales¹⁷ y, por otro, de la descoordinación en materia de imposición directa entre los Estados, que han permitido un cúmulo de fricciones legales aprovechables por los entes multinacionales. Así, la propia OCDE reconoce que existen numerosas formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción, si bien una muy significativa es el traslado de beneficios¹⁸.

Ahora bien, esta erosión de las bases imponibles responde en parte también a una exigencia de los gobiernos e instituciones: el equilibrio presupuestario y la balanza de ingresos y gastos públicos de los Estados¹⁹.

Como bien es sabido, las jurisdicciones realizan una previsión de ingresos públicos para satisfacer los gastos públicos. Además, configuran sus partidas presupuestarias haciendo una previsión de lo recaudado, tanto por las personas físicas como por las personas jurídicas. Si una jurisdicción ve mermada su recaudación del Impuesto sobre Sociedades a causa de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las empresas multinacionales²⁰ (cuya recaudación supone un alto porcentaje de los ingresos fiscales que obtiene un Estado)²¹ los gobiernos deberán reajustar su presupuesto para poder cumplir con la prestación de los servicios públicos y mantener el gasto en inversión.

Por tanto, podemos afirmar que la erosión de las bases imponibles es una consecuencia de las estrategias de planificación fiscal agresiva y constituye el punto donde el equilibrio presupuestario articulado por los Estados comienza a resquebrajarse²². Es más, argumenta con buen criterio VAZQUEZ TAÍN que las implica-

¹⁷ En sentido contrario CARBAJO VASCO, D., "La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 158, 2016, pp. 112-113 argumenta que "esta planificación fiscal agresiva, según la dialéctica dominante, se desarrolla dualmente, bien utilizando técnicas de «erosión» de la base imponible, *base erosion*; bien desviando los beneficios a gravar a territorios de baja o nula fiscalidad, *profit shifting*...". Por ello, para el autor la erosión de la base imponible es un instrumento para llevar a cabo la planificación fiscal, y no la consecuencia de ésta, como venimos defendiendo. Así, la OCDE no es precisa al respecto, si bien aclara que los dos fenómenos plantean un problema acuciante y actual en algunos ordenamientos. *Vid.* OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2013, pp. 7-8.

¹⁸ OCDE, *Lucha contra la erosión...* *op. cit.*, p. 8.

¹⁹ No debemos olvidar, parafraseando a GIL SORIANO, A., "La lucha contra el fraude fiscal comunitario" en HINOJOSA TORRALVO, J.J., (Dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2012, pp. 372-373 que el presupuesto es el instrumento de política económica e integración más importante de que dispone la Unión Europea para conseguir sus objetivos.

²⁰ Como bien es sabido, este es uno de los tres principales problemas que identificó el Plan de Acción BEPS en su publicación en 2013, clasificando en tres los perjudicados por la «erosión de las bases imponibles»: 1) gobiernos; 2) contribuyentes a título individual; y 3) empresas. *Vid.* OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, *OECD Publishing*, 2013, pp. 8-9.

²¹ Entre otros trabajos reseñables, destacamos el estudio realizado en S. HENRY, J., "The Price of Offshore Revisited", *Tax Justice Network*, julio 2012, pp. 5-6 en el que el autor argumenta que, según estimaciones, la cantidad de dinero oculta en paraísos fiscales se sitúa en una cifra entre 21 y 31 trillones de dólares en 2010. En la Unión Europea, según los datos ofrecidos, aunque ella misma aclara que su cuantificación se torna complicada, se cifra en más de un billón de euros al año en la zona comunitaria lo dejado de percibir por los Estados, y matiza que ello conlleva un desembolso extra de más de 2000 euros al año por ciudadano.

²² *V. gr.*, situados exclusivamente en el plano de la reducción de ingresos tributarios (ya que faltaría por discernir la relación base-cuota en el supuesto), a *grosso modo*, si la previsión anual de ingresos del Estado X es 100, y debido a las estrategias de planificación fiscal agresiva se reduce a 80, el 20 restante es la

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

ciones de esta erosión de las bases imponibles van más allá de la reducción en la recaudación y afectan a los principios básicos que debe cumplir todo sistema tributario²³, de ahí que la lucha contra estas prácticas deba ser una prioridad²⁴.

La propia OCDE recoge la planificación fiscal agresiva entre las varias posibilidades típicas de erosión de las bases imponibles, además de otras destacables como la competencia tributaria entre los Estados; los precios de transferencia; el endeudamiento societario; y las reglas anti-elusión fiscal²⁵.

Sin embargo, hemos de tener en cuenta un factor fundamental: ese equilibrio presupuestario se mantiene constante en territorios donde existe una proximidad mínima entre sus sistemas tributarios.

Así, en un conjunto de países con sistemas tributarios próximos (v. gr., la Unión Europea) se realiza una previsión de la recaudación en cómputo promedio, y las multinacionales se aprovechan de las lagunas y fricciones entre los Ordenamientos jurídico-tributarios de esos Estados para producir la erosión de las bases imponibles, rompiendo el equilibrio presupuestario establecido inicialmente en este conjunto de países.

Ahora bien, existen territorios dentro de la propia Unión Europea cuya legislación fiscal es notoriamente diferente al resto de Estados, como tal caso es el de Luxemburgo, del que podemos mencionar los escándalos de *Luxleaks*, o Irlanda, con los conocidos *tax rulings* a empresas multinacionales como Apple, Google o Starbucks²⁶, que articulando mecanismos que distorsionan la competencia fiscal entre los Estados²⁷, contribuyen a erosionar las bases imponibles en el resto de Estados miembros. Ello nos lleva a hablar, de un lado, de Estados miembros víctimas de la erosión y, de otro, de Estados miembros erosionadores de las bases

erosión de la base imponible de los Estados y, por tanto, la erosión de las bases es, el tanto por cien de los ingresos tributarios que un Estado determinado deja de percibir a consecuencia de las maniobras de ingeniería financiera llevadas a cabo por varias empresas y grupos multinacionales, lo que a modo de ejemplo en el caso expuesto, sin ese 20 se produciría una situación óptima entre ingresos y gastos públicos.

²³ Cfr. VÁZQUEZ TAÍN, M. A., "Fraude, evasión... op. cit., pp. 106-107.

²⁴ En el mismo sentido CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional", *Ekonomiaz*, núm. 88, 2015, p. 149 argumenta que la situación actual ha llevado a una «crisis fiscal del Estado», y una de sus manifestaciones más claras es la incapacidad para cubrir anualmente las previsiones de ingresos tributarios por parte de los Estados.

²⁵ Para más detalle, véase OCDE, *Lucha contra la erosión... op. cit.*, pp. 46-54.

²⁶ Como bien es sabido, Irlanda ofrecía condiciones tributarias particulares a determinadas empresas, siendo estos *tax rulings* el punto de inicio para implementar el intercambio automático de información fiscal entre las Administraciones tributarias, y que recientemente ha dado lugar a la Directiva 2015/2376 del Consejo de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Vid. DOUE 18.12.2015, L 332/1. Para más detalle sobre las estrategias empleadas por, entre otras multinacionales, Apple, Google o Starbucks, véase el trabajo de VAN DER HURK, H., "Starbucks vs the People", *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, núm. 1, 2014, pp. 27-34.

²⁷ Como argumenta MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid, 2013, pp. 79-107 existe un criterio común en la identificación de la competencia fiscal perjudicial entre los Estados y es "el desvío, la ruptura respecto a los esquemas tradicionales de tributación, tanto a nivel interno de un Estado como a nivel del mercado interior de la Unión". Además, el autor considera que ese desvío o asimetría debe tener como elemento subjetivo la "atracción de las bases imponibles foráneas".

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

imponibles por las particulares condiciones de su sistema tributario que atraen un volumen de inversión extranjera que le es arrebatado a las jurisdicciones vecinas. Como dice CARBAJO VASCO, estas prácticas de determinadas jurisdicciones conllevan a calificarlas como territorios *free riders*, esto es, "reticentes a cualquier intento de avanzar en materia de lucha contra la elusión fiscal a nivel europeo"²⁸.

Por ello, resulta más propio decir que la erosión de las bases imponibles es una consecuencia de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las multinacionales que rompe las previsiones presupuestarias de un conjunto de territorios con sistemas fiscales próximos o con algún vínculo de similitud, siempre que se excluyan a aquellos territorios que favorezcan la erosión de las bases imponibles en las jurisdicciones vecinas²⁹.

En síntesis, así caracterizada la erosión de las bases imponibles nos permite realizar varias afirmaciones, que son:

- 1) Es un fenómeno que sólo puede producirse en el plano internacional por la interacción de distintos Ordenamientos jurídico-tributarios, ya que de lo contrario hablaríamos de elusión fiscal *stricto sensu*;
- 2) Supone una ruptura de la previsión inicial de recaudación de ingresos tributarios de los Estados afectados;
- 3) Los gobiernos deben reajustar su presupuesto inicial a cargo de otras partidas presupuestarias; y
- 4) Existen territorios que erosionan las bases imponibles de sus Estados vecinos, dentro incluso de una unión de países con sistemas fiscales próximos (*v.gr.*, la Unión Europea).

III. LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES: UN PROBLEMA INTERNACIONAL

1. NOTA SOBRE LA EVOLUCIÓN EN LAS ESTRATEGIAS DE LUCHA ARTICULADAS

La preocupación de la comunidad internacional por la erosión de las bases imponibles ha provocado que la OCDE y la Unión Europea lleven años promoviendo medidas para erradicar sus efectos, aunque sin éxito. No sólo eso, paralelamente al descenso de la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades y el afloramiento de las estrategias de planificación fiscal agresiva empleadas por ciertas multinacionales el descontento de la masa social ha ido en aumento.

Esta cuestión no es baladí, ya que en los países miembros de la OCDE los ingresos obtenidos por el Impuesto sobre Sociedades representan un tres por ciento del

²⁸ Vid. CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas... *op. cit.*", pp. 160-161.

²⁹ *Ibid.* p. 161 donde el autor define «BEPS» "como una síntesis de fórmulas modernas de elusión fiscal internacional, practicadas esencialmente por las multinacionales, incluyendo la utilización de paraísos fiscales, las cuales concluyen en una no imposición o en una menor tributación de sus bases imponibles respecto de la legalmente querida por el legislador".

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

producto interior bruto y el equivalente al diez por ciento de sus ingresos tributarios³⁰.

Por ello, interesa hacer una serie de apreciaciones sobre la erosión de las bases imponibles:

- 1) El concepto «erosión» de las bases imponibles es novedoso; sin embargo, sus consecuencias llevan decenas de años produciéndose, si bien bajo el prisma de otra figura tributaria (v. gr., elusión fiscal; evasión fiscal; fraude de ley tributaria, etc);
- 2) Al hablar de erosión de las bases imponibles nos estamos refiriendo ineludiblemente a un fenómeno cuya máxima expresión se produce en el panorama internacional, es decir, en un plano de interacción entre varios Ordenamientos jurídico-tributarios, ya que si se produjese en un contexto nacional hablaríamos de elusión fiscal *stricto sensu*³¹;

Así, creemos que la tarea debe consistir en, por un lado, delimitar la erosión de las bases imponibles en las distintas etapas de lucha frente al fraude fiscal y, por otro lado, responder a la siguiente cuestión: ¿cuál es el papel de los Estados en este asunto?

Desde hace unos años han evolucionado los instrumentos para combatir, a nivel general, el fraude fiscal y actualmente a un nivel más particular la erosión de las bases imponibles, instrumentos que ponen de manifiesto que nos encontramos ante dos bloques diferenciados debido a las diversas directrices de los organismos líderes en la lucha frente al fraude fiscal internacional y la lucha frente a la erosión de las bases imponibles a nivel internacional.

El primer bloque tiene su encaje en los últimos años del pasado siglo, y se caracteriza por una lucha unilateral de la OCDE y la Unión Europea frente a los paraísos fiscales. Como muestra de ello, el conocido informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* publicado en 1998, que identificó los elementos característicos para considerar a un territorio como paraíso fiscal.

Más adelante, ya en la primera década del siglo XXI se creó la lista de países denominados "sospechosos" de constituir un paraíso fiscal, el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información y el Foro Global en 2002 y 2003, respectivamente. Así entre los años 2006 a 2009 el principal acometido de la OCDE consistió en elaborar una lista negra de paraísos fiscales y en la firma de acuerdos de colaboración con determinadas jurisdicciones, cuyo resultado fue la eliminación de la mencionada lista y su conversión en la denominada "lista gris"³²

³⁰ OCDE, *Lucha contra la erosión... op. cit.*, pp. 19-20. Si bien no sólo tenemos que tener en cuenta estos factores a la hora de valorar un descenso en la recaudación, ya que hay que valorar la inversión extranjera directa (IED), PIB per cápita del país en cuestión, etc.

³¹ Esta afirmación, no obstante, requiere de una matización, ya que en un contexto de Estado descentralizado en lo tributario, v. gr., España, existen ordenamientos tributarios forales que también podrían contribuir a erosionar las bases imponibles de una Hacienda Pública (en este caso, foral) respecto de otra (estatal), o viceversa.

³² No debemos olvidar el importante papel que desempeñó el G-20 en este asunto, y que contribuyó sobremedida a un cambio en la respuesta internacional frente a las situaciones de fraude

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

En el plano de la Unión Europea las directrices iban al unísono con las dictadas por la OCDE: en el año 1998 se creó el Código de Conducta y, en el nuevo siglo, las Directivas de la Unión Europea fueron el instrumento elegido para trasladar a los Estados miembros su preocupación sobre los paraísos fiscales. Ejemplos de ello, entre otras destacables, son la Directiva 2003/47/CE del Consejo, de 3 de junio, *en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses*; la Directiva 2003/49/CE *sobre el régimen fiscal común en materia de intereses y cánones*; y la Directiva 2009/133/CE, *sobre régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de títulos*.

En esta etapa, aunque la erosión de las bases imponibles se concebía como un problema real y existente, los Estados no buscaban soluciones consensuadas para impedir que determinadas empresas deslocalizaran las rentas obtenidas, ya que la prioridad consistía en erradicar el destino de los beneficios, es decir, los paraísos fiscales.

No está de menos decir que es evidente que se producía una erosión de las bases imponibles, pero no en los términos en los que la doctrina científica la discute actualmente, ya que en el análisis realizado predominaba la conservación de la soberanía fiscal de los Estados, asunto que, como veremos, ha ido evolucionando en aras de promover un marco de actuaciones consensuado.

La publicación en septiembre de 2013 del Plan de Acción BEPS por la OCDE supuso la confirmación definitiva de que el problema de la erosión de las bases imponibles debe atajarse globalmente y no de manera unilateral entre los Estados. Tras esto, los informes BEPS publicados en septiembre de 2014 y los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015 han implementado las medidas especificadas contenidas en el Plan, y actualmente la comunidad internacional trata la erosión de las bases imponibles como un problema real y se buscan soluciones multilaterales consensuadas entre los Estados.

Es más, algunos autores afirman que se ha producido una auténtica revolución fiscal que ha provocado un cambio en la metodología de actuación de los Estados. Así se expresan MALHERBE, TELLO y GRAU RUIZ cuando dicen que "el año 2014 aparece como el de una verdadera revolución en el mundo del derecho fiscal" y califican al Plan de Acción BEPS como la iniciativa novedosa que refuerza la idea de cambio en unas normas fiscales a nivel internacional que requerían de una renovación³³.

En el plano comunitario, numerosas han sido las iniciativas que confirman este cambio de tendencia, como entre otras: la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, *sobre la asistencia mutua en materia de recaudación*; la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, *relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*; la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, *que modifica*

fiscal, hasta tal punto que su intervención fue decisiva para adoptar, como se verá más adelante, el Plan de Acción BEPS.

³³ Cfr. MALHERBE, J., TELLO, C., y GRAU RUIZ, M.A., *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP, ICDT*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015, pp. 31-32.

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad; y el "Paquete de medidas contra la elusión fiscal" publicado el 28 de enero de 2016³⁴.

Este último supone un nuevo intento por acabar con la elusión fiscal en la zona comunitaria, cuyo estandarte es la Propuesta de Directiva *Anti Avoidance Tax Base* (conocida también como ATAD, por sus siglas en inglés), como símbolo de que los organismos supranacionales líderes en la lucha contra el fraude fiscal (en este caso concreto, la Unión Europea) se comprometen a ir al unísono con las medidas articuladas por la OCDE, con el matiz de que las recomendaciones de ésta última constituyen un instrumento de *soft law* y las directrices de la Unión Europea son fuente de obligaciones jurídicas para los Estados miembros.

Esta Propuesta de Directiva generó gran expectación en la comunidad internacional. Sin embargo, tras la reunión que se produjo el 25 de mayo de 2016 del Consejo ECOFIN los resultados no fueron demasiado significativos. No fue posible alcanzar un acuerdo político sobre la citada Directiva como tampoco un consenso unánime sobre determinados aspectos, tales como: a) la introducción de una cláusula de inversión (*switch-over*); b) una mayor regulación sobre transparencia fiscal internacional; c) la posibilidad de consensuar un tipo mínimo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en la zona comunitaria; el establecimiento de un *exit tax*; y revisar los parámetros para determinar el "motivo económico válido".

Por ello, se pospuso al Consejo ECOFIN de 17 de junio, en el que los resultados sí han sido más halagüeños, ya que se ha alcanzado un acuerdo general sobre un proyecto de Directiva para abordar la elusión del Impuesto sobre Sociedades, confirmado el 20 de junio por el Consejo, si bien con algunas diferencias respecto al primer borrador que se presentó a la Comisión Europea³⁵, que ha dado lugar a 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*³⁶.

En este contexto, aunque en un primer momento los líderes europeos fueran reticentes a la adopción de la citada Directiva, existe un consenso para cumplir objetivo del Plan de Acción BEPS, esto es, cambiar las reglas de juego del actual sistema de fiscalidad internacional, que sólo será posible con un consenso unánime entre los Estados.

³⁴ Además, cabe destacar, en el plano de la imposición indirecta, la reciente Propuesta de Directiva del Consejo, *por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes*, de 1 de diciembre de 2016 [COM (2016) 757 final] en la que, entre otras medidas destacables, se pretende la lucha contra el fraude, el apoyo a las empresas y ayudas a la economía digital y al comercio electrónico.

³⁵ En el mencionado Consejo ECOFIN de 17 de junio se tomaron otras medidas muy importantes, que dado que no es objeto del trabajo no se analizarán en profundidad, pero requieren de mención, tales como: el fortalecimiento de la Unión Bancaria y la unión de los mercados de capitales. Vid. Conclusiones ECOFIN de 17 de junio de 2016. Véase online: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10426-2016-INIT/en/pdf>. Fecha de última consulta: 20/09/2016.

³⁶ Publicado en el DOUE el 19.7.2016. (L 193/1).

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

Además, hemos de añadir por su carácter reciente y relevancia internacional, la Convención multilateral celebrada los días 24 y 25 de noviembre de 2016 en la que han participado más de 100 jurisdicciones que han aprobado definitivamente el instrumento multilateral contenido en la Acción 15ª del Plan de Acción BEPS, cuyo objetivo primordial es eliminar la erosión de las bases imponibles en los Estados trasponiendo los resultados de la Convención en los más de 2.000 tratados fiscales bilaterales en todo el mundo. Por lo que, tras las conclusiones del informe final BEPS de la Acción 15ª de octubre de 2015 y la creación del grupo de trabajo *ad hoc* para su implementación, y a falta de unos resultados definitivos, su aprobación constituye una solución fiscal sin precedentes de la colaboración multilateral entre los Estados³⁷.

En síntesis, entre estos dos bloques se aprecia una diferencia fundamental; en el primero de ellos, la erosión de las bases imponibles es un problema cuya solución fue unilateral, es decir, focalizaba sobre los elementos que caracterizan a un territorio como paraíso fiscal y, por tanto, se intentó atajar el problema poniendo énfasis en el destino de los beneficios obtenidos y su deslocalización a otra jurisdicción distinta de la fuente y de la residencia. Sin embargo, en el segundo bloque se ha puesto el foco de atención en la raíz del problema: la metodología empleada por las empresas y grupos multinacionales mediante las estrategias de planificación fiscal agresiva cuyo fin último es lograr una menor tributación, aprovechando las lagunas y fricciones existentes cuando interactúan Ordenamientos jurídico-tributarios de varios Estados y, por tanto, éstos últimos han abandonado –como sucedía en el primer bloque– la lucha unilateral centrada únicamente en el destino de los beneficios.

Así, la evolución entre ambos bloques es clara; el primero de ellos representa una lucha unilateral frente a los territorios calificados como paraísos fiscales, mientras que en el segundo bloque la lucha es multilateral –mediante un consenso entre los Estados– y se centra, además del destino final de los beneficios (los paraísos fiscales), en erradicar, o al menos dificultar la articulación de las estrategias de planificación fiscal agresiva por parte de las empresas y grupos multinacionales. Por ello, en la segunda etapa se focaliza tanto en el destino de los beneficios desviados (los paraísos fiscales), como en la metodología empleada para su deslocalización indebida (las estrategias de planificación fiscal agresiva).

Esta situación responde a una exigencia del actual contexto económico-financiero. Como afirma CARBAJO VASCO, "sólo se puede conceptualizar y emprender la lucha contra el fraude fiscal desde una visión internacional del problema, aunque solamente sea porque en el plano internacional son las empresas multinacionales las que aprovechan tales contradicciones (lagunas y fricciones entre los Ordenamientos jurídico-tributarios) para desarrollar políticas sofisticadas de elusión y planificación fiscal agresiva"³⁸; de ahí el cambio de perspectiva en la lucha frente

³⁷ Para más detalles, puede consultarse el texto definitivo de la Convención multilateral *online*: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Fecha de última consulta: 28/12/2016.

³⁸ Cfr. CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas... *op. cit.*, P. 151.

a la erosión de las bases imponibles, que justifica el abandono de otras técnicas de lucha frente al fraude fiscal internacional desarrolladas durante estos últimos años que han resultado ser ineficaces.

2. LOS ESTADOS Y SU PAPEL EN LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES

Si existe un tema de permanente actualidad en materia tributaria es la Hacienda pública y sus relaciones con los contribuyentes y, por ende, la relación entre los Estados y los obligados tributarios³⁹.

En un mismo contexto nos encontramos, por un lado, a los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, cuya pretensión es utilizar los mecanismos disponibles para lograr una mayor optimización y posterior ahorro fiscal y, por otro lado, a los Estados y sus Administraciones tributarias, cuyo objetivo es lograr la mayor recaudación para las arcas públicas para lo que, en ocasiones, no dudan en emplear determinadas estrategias para atraer capital extranjero que pueden perjudicar a las jurisdicciones vecinas incurriendo en competencia fiscal perjudicial.

Como bien argumenta CHICO DE LA CÁMARA, "los problemas tienen origen al determinar dónde está la frontera entre aquella medida fiscal que resulta legítima para un Estado al nacer con vocación de atraer inversiones a un determinado país, de aquellas otras que tienen como finalidad competir deslealmente distorsionando la competencia al establecer regímenes tributarios preferenciales en comparación con los que desarrollan otros países del mismo entorno económico"⁴⁰. Siguiendo al autor, el principal problema consiste en encontrar un equilibrio óptimo en el que los contribuyentes no urdan estrategias para lograr una menor tributación y que las jurisdicciones no incurran en competencia fiscal perjudicial al ofrecer determinadas facilidades fiscales que puedan suponer una merma en la recaudación de los Estados vecinos.

Se viene debatiendo en estos últimos años sobre las estrategias llevadas a cabo por ciertas multinacionales que al trasladan su tributación del lugar de generación de la renta hacia otro territorio y que, por tanto, son las responsables del "desfalco" recaudatorio que sufren los Estados⁴¹. Ello trae consigo dos conse-

³⁹ Al respecto, HINOJOSA TORRALVO, J.J., "Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda pública y los ciudadanos" en AA.VV. *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, Universidad de Málaga, 2001, pp. 405-407 realiza una certera aclaración al afirmar que "uno de los objetivos del Derecho Tributario ha de ser el de analizar y mostrar cómo son en cada momento las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos, sean sujetos pasivos u obligados tributarios, o adopten cualquiera otra posición subjetiva ante aquella". De este modo, extrapolando las palabras del autor al actual contexto internacional, se pone de manifiesto la necesidad de entender cómo son las relaciones entre las Administraciones tributarias y sus contribuyentes y, por ende, con las personas jurídicas, multinacionales.

⁴⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P., "Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria" en AA. VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp. 2205-2207.

⁴¹ No debemos olvidar, como dice VÁZQUEZ TAÍN, M.A., "Fraude, evasión... *op. cit.*, p. 95 que la proliferación de estas prácticas genera limitaciones en la capacidad de los Estados para recaudar ingresos con los que desarrollar sus políticas presupuestarias, y afecta al reparto equitativo de la carga tributaria entre los contribuyentes.

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

cuencias: 1) la ya sabida de que los Estados deben reajustar su presupuesto en perjuicio de los servicios públicos y la inversión; y 2) los contribuyentes (personas físicas) terminan soportando la falta de contribución de las multinacionales⁴². Así lo recoge la propia OCDE cuando afirma que “aunque los objetivos específicos de las multinacionales varían... por lo general, sus actividades de erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios se orientan a trasladar esos beneficios a países o territorios cuya tributación es más reducida...”⁴³.

No hay más que ver que los planes de acción articulados por la OCDE y la Unión Europea ponen el foco de atención en las estrategias empleadas por las multinacionales, pero no en el rol que asumen los Estados en este asunto⁴⁴.

Como apunta CARBAJO VASCO, resulta destacable que “si bien tanto el informe BEPS como las medidas adoptadas por la Unión Europea para luchar contra el fraude y la evasión fiscales se dirigen directamente a contrarrestar tanto la utilización de los paraísos fiscales como el uso de estrategias sofisticadas de elusión fiscal por las multinacionales... es difícil saber, por un lado, cuánto hay de retórica en estos informes y textos normativos y cuánto de realidad, pues (aclara el autor) los mismos gobiernos que postulan, por ejemplo, una tributación más elevada de las multinacionales, no cesan, por otro lado, de ofrecer nuevos incentivos fiscales cuyas beneficiarias directas son las multinacionales”⁴⁵.

⁴² No por obviar en la redacción el factor de la globalización y el fenómeno digital como hecho que ha potenciado la «erosión» de las bases imponibles les restamos importancia, afirmando las voces autorizadas para ello, como entre otros SANZ GADEA, E., “Hacia donde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional”, *Ekonomiaz*, núm. 88, pp. 99-100 que “los patrones de tributación heredados del pasado siglo, y hoy vigentes, no son los más idóneos para afrontar la realidad de los grupos multinacionales”, sin embargo, nos dispersaríamos en exceso del objeto de nuestro trabajo si entrásemos a analizar su repercusión, puesto que ha sido en numerosas ocasiones analizado. Véase al respecto RAMOS PRIETO, J., “Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios en las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital”, en *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE* (Coord.), Aranzadi, Navarra, 2016, pp. 25-80; CRUZ PADIAL, I., “La economía digital en BEPS: una síntesis”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2016, pp. 34-65; MACARRO OSUNA, J.M., Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital”, en RAMOS PRIETO, J., (Coord.) *Erosión de la base imponible... op. cit.*, pp. 81-114; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., “La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2016, pp. 59-80.

⁴³ OCDE, *Lucha contra la erosión... op. cit.*, pp. 46-47.

⁴⁴ Vid. Propuesta de Directiva del Consejo de 16 de marzo de 2011 relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (CCCTB, en relación a *Common Consolidate Corporate Tax Base*), Bruselas, 23/06/2011. COM (2011). 121 final; OCDE, Action Plan... *op. cit.*, pp. 3-12; Communication from the Commission to the European Parliament and the Council “A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action”, Bruselas, 17.6.2015. COM (2015). 302 final; Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, Bruselas, 28.1.2016. COM (2016). 26 final.

⁴⁵ Cfr. CARBAJO VASCO, D., “Objetivos y medidas... *op. cit.*”, pp. 172-173 realiza una reflexión muy interesante y que pone de manifiesto una realidad candente: una divergencia entre los hechos y la realidad práctica, entre el compromiso político y los instrumentos para llevarlos a cabo, y especialmente entre la voluntad de acción y su reflejo normativo.

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

Es más, varias han sido las iniciativas concretas que se centran en clarificar qué son las «estrategias de planificación fiscal agresiva» y en articular mecanismos para erradicarlas (*v.gr.*, la conocida Recomendación de la Comisión Europea de seis de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva⁴⁶).

Sin embargo, no han sido tan prolíficos los planes de acción dirigidos a los Estados –ya sean mediante instrumentos de *soft law* o disposiciones vinculantes– en los que se les inste a armonizar ciertos aspectos de su normativa tributaria interna para impedir que sigan existiendo lagunas y fricciones aprovechadas por ciertas multinacionales. Es más, la Unión Europea y la OCDE han puesto el foco de atención en los Estados que incurren en competencia fiscal perjudicial al intentar atraer a sus territorios la máxima inversión extranjera posible.

Así las cosas, la posición que ocupan los Estados en este asunto ha sido objeto de un intenso debate doctrinal, en su mayor parte con un posicionamiento común: los Estados comparten responsabilidad con las multinacionales en la erosión de las bases imponibles. Como argumentan MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO “es cierto que las multinacionales han jugado con unas reglas que facilitaban el desplazamiento de bases imponibles de unos Estados a otros durante mucho tiempo... pero no fueron ellas quienes las diseñaron, aprobaron y aplicaron”⁴⁷. Es decir, los Estados han configurado un sistema de fiscalidad internacional sustentado en el predominio de las disposiciones unilaterales, trayendo como consecuencia que las divergencias entre los Ordenamientos jurídico-tributarios son aprovechadas por parte de las multinacionales.

A la vista de las estrategias de ciertas empresas y grupos multinacionales que, en su mayoría, son producto de un aprovechamiento de las lagunas y fricciones existentes entre los Ordenamientos jurídico-tributarios de varios Estados, entendemos que éstos últimos comparten responsabilidad con los entes y grupos multinacionales en la erosión de las bases imponibles, principalmente por los siguientes motivos.

De un lado, existe una falta de voluntad entre los Estados para articular mecanismos eficaces y consensuados que dificulten el aprovechamiento de las lagunas existentes entre los Ordenamientos jurídico-tributarios por los entes y grupos multinacionales;

De otro, los Estados se han preocupado en exceso por la atracción de flujos de capital extranjero e inversión extranjera directa, sin valorar las consecuencias económicas para el resto de Estados, ya que en muchas ocasiones incurren en prácticas de competencia fiscal perjudicial.

⁴⁶ Recomendación de la Comisión Europea... *op. cit.*, considerando (2), especialmente.

⁴⁷ *Cfr.* MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M., “El Plan de Acción de la OCDE... *op. cit.*, pp. 112-113. Además, enfatizan que “si éstas (normas estatales) estaban construidas sobre premisas falsas, normas inexactas o ambiguas o, simplemente, han devenido obsoletas, corresponde a los Estados y a la OCDE su modificación...”.

Y finalmente, los Estados siguen aferrados en defender su soberanía tributaria. Se resisten a armonizar unas normas o elementos mínimos que dificulten a los entes multinacionales la articulación de sus estrategias de planificación fiscal agresiva.

Por ello, parece necesario que los Estados, la OCDE y la Unión Europea realicen una autocrítica, y que los futuros proyectos que se articulen tomen como premisa la asunción de la corresponsabilidad entre los Estados y las multinacionales en la erosión de las bases imponibles. Así, las relaciones entre los “grandes” contribuyentes y los Estados y Administraciones tributarias deben evolucionar. Bien está que la Acción 12ª del Plan BEPS⁴⁸ se centre en que las multinacionales releven sus estrategias de planificación fiscal, pero hay que ir un paso más allá y articular mecanismos eficaces sustentados en los siguientes pilares:

- 1) El reconocimiento expreso de los Estados y las multinacionales de su responsabilidad en la erosión de las bases imponibles;
- 2) A partir de ello, la creación de comités de negociación compuestos por representantes de los países de la OCDE, la Unión Europea y las multinacionales para la búsqueda de soluciones consensuadas;⁴⁹ y
- 3) Hay que encontrar un equilibrio que comprenda, por un lado, el objetivo de los Estados (la necesidad de atraer flujos de capitales para la prestación de los servicios públicos sin incurrir en situaciones de competencia fiscal perjudicial) y, por otro lado, el objetivo de los grupos multinacionales (conseguir una menor tributación mediante las estrategias de planificación fiscal) siempre y cuando los beneficios tributen allí donde se generen⁵⁰.

No tanto se ha escrito sobre el papel que tienen las Administraciones tributarias en este asunto. Por eso, se ha dicho que “parece imprescindible que las Administraciones tributarias reflexionen sobre su parte de culpa en el desarrollo y proliferación de estos mecanismos de planificación fiscal, tanto por la inseguridad jurídica creada por la proliferación normativa y la motorización legal como por los costes indirectos crecientes que la aplicación de los tributos conlleva en las sociedades modernas”⁵¹. Por tanto, las Administraciones tributarias también serían copartícipes en la erosión de las bases imponibles de los Estados⁵².

Sin embargo, disentimos de esta posición, principalmente por las siguientes razones.

⁴⁸ Vid. OCDE, Final Report Action 12: Mandatory Disclosure Rules, *OCDE Publishing*, 2015.

⁴⁹ Este aspecto es más problemático, ya que requeriría incentivar a las multinacionales a que consensuen parámetros que desde el punto de vista de sus intereses financieros no les beneficiarían. Por ello, habría que articular un mecanismo por el que las multinacionales que colaboren en la articulación de parámetros comunes junto con los Estados sean recompensadas frente a aquellas no colaboradoras.

⁵⁰ No debemos olvidar que este objetivo principal del Plan de Acción BEPS, y así se recoge tanto en la publicación del plan en 2013 como en los *Final Report Action by Action* de octubre de 2015.

⁵¹ Vid. CARBAJO VASCO, D., “La lucha contra la planificación fiscal... *op. cit.*”, pp. 114-115.

⁵² *Ibid.* p. 115 donde el autor argumenta que precisamente este reconocimiento a la parte de culpa atribuible a las Administraciones tributarias es el germen que ha promovido el interés creciente por el «cumplimiento tributario cooperativo». Para más detalle sobre este fenómeno, véase el trabajo de CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Madrid, 2015, pp. 87 y ss.

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

Ante todo porque la recesión económica que ha asolado a las economías occidentales desde 2008 ha provocado que los gobiernos e instituciones disminuyan el montante económico destinado a la lucha contra las rentas no declaradas y a la erosión de las bases imponibles;

Consecuentemente, las Administraciones tributarias han visto reducidos los medios disponibles para luchar contra el fraude fiscal y también sus posibilidades de actualización tecnológica para articular un efectivo intercambio automático de información tributaria; y

Por tanto, resulta difícil, cuanto menos improbable, que las Administraciones tributarias se adapten a un entorno cada vez más globalizado en el que las posibilidades de adaptación de los contribuyentes (personas jurídicas, principalmente) son más elevadas que la capacidad de internacionalización de las Administraciones tributarias, trayendo consigo que cada vez la brecha entre éstos sea mayor y que las estrategias orientadas a erosionar las bases imponibles no encuentren una respuesta certera y eficaz por parte de los gobiernos e instituciones.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

Primera

Durante decenios la doctrina ha estudiado, con buen criterio, la delimitación conceptual de figuras tributarias clásicas como la elusión y evasión fiscal, y las ha diferenciado de otras figuras como la economía de opción y la planificación fiscal. Sin embargo, el actual contexto económico-financiero hace infructuoso caracterizar la erosión de las bases imponibles con ninguna de estas figuras.

Segunda

La erosión de las bases imponibles es una consecuencia de las estrategias de planificación fiscal agresiva de las multinacionales que rompe las previsiones presupuestarias de un conjunto de territorios con sistemas fiscales próximos o con algún vínculo de similitud (*v.gr.*, la Unión Europea), siempre que se excluyan a aquellos territorios que favorezcan la erosión de las bases imponibles en las jurisdicciones vecinas.

Tercera

Las estrategias de planificación fiscal agresivas llevadas a cabo por ciertas empresas y grupos multinacionales que, en su mayoría, son producto del aprovechamiento de las lagunas y fricciones existentes entre los Ordenamientos jurídico-tributarios de varios Estados, llevan a afirmar que estos últimos comparten responsabilidad con las multinacionales en la erosión de las bases imponibles, principalmente por tres motivos: 1) los Estados rehúyen consensuar mecanismos

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases imponibles: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

multilaterales que dificulten el aprovechamiento de las lagunas y fricciones legales por los entes multinacionales; 2) los Estados se han preocupado en exceso por la atracción de flujos de capital extranjero e inversión extranjera directa, ofreciendo en ocasiones determinadas facilidades fiscales para las multinacionales que están limítrofes con las prácticas de competencia fiscal perjudicial; y 3) los Estados siguen aferrados en defender su soberanía tributaria y con ello impiden la articulación consensuada de normas o elementos mínimos para dificultar a los entes multinacionales las estrategias de planificación fiscal agresiva.

Cuarta

Es necesario que los Estados, la OCDE y la Unión Europea realicen autocrítica y que los futuros proyectos que se articulen tomen como premisa la asunción de la corresponsabilidad entre los Estados y las multinacionales en la erosión de las bases imponibles. Así, las relaciones entre los grandes contribuyentes y los Estados y Administraciones tributarias deben sustentarse en un equilibrio que comprenda, por un lado, el objetivo de los Estados (la necesidad de atraer flujos de capitales para la prestación de los servicios públicos sin incurrir en situaciones de competencia fiscal perjudicial) y, por otro lado, el objetivo de los grupos multinacionales (conseguir una menor tributación mediante las estrategias de planificación fiscal).

BIBLIOGRAFÍA

- ALBI IBÁÑEZ, E., "Elusión y evasión fiscal: investigación económica", *Hacienda Pública Española*, núm. 115, 1990
- CALDERÓN CARRERO, J. M., "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal" en GARCÍA NOVOA, C., y LÓPEZ DÍAZ, A., (Coord.) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000
- CALDERÓN CARRERO, J.M., y QUINTAS SEARA, A., *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*, Civitas, Madrid, 2015
- "Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 394, 2016
- CARBAJO VASCO, D., "Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional", *Ekonomiaz*, núm. 88, 2015
- "La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 158, 2016
- CHICO DE LA CÁMARA, P., "Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria" en AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid, 2005
- CRUZ PADIAL, I., "La economía digital en BEPS: una síntesis", *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2016
- FALCÓN Y TELLA, R., "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *Revista de Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995
- GARCÍA NOVOA, C., "Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea", *Administración y Ciudadanía*, vol. 10, núm. 1, 2015
- GIL SORIANO, A., "La lucha contra el fraude fiscal comunitario" en HINOJOSA TORRALVO, J.J., (Dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Barcelona, 2012

La delimitación conceptual de la «erosión» de las bases impositivas: un problema internacional
(Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo)

- GONZÁLEZ GARCÍA, E., *El Fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Aranzadi, Navarra, 2001
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*, Ediciones Plaza Universitaria, Salamanca, 1993
- HINOJOSA TORRALVO, J.J., "Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda pública y los ciudadanos" en AA.VV. *Persona y Estado en el umbral del siglo XXI*, Universidad de Málaga, 2001
- "El fraude fiscal: una lucha de contrastes" en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Atelier, Barcelona, 2012
- LARRAZ, J., "Metodología aplicativa del Derecho tributario", *Revista de Derecho Privado*, 1952
- MACARRO OSUNA, J.M., Acción 1. El futuro de la tributación internacional: BEPS y economía digital", en RAMOS PRIETO, J., (Coord.) *Erosión de la base impositiva y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE* (Coord.), Aranzadi, Navarra, 2016
- MALHERBE, J., TELLO, C., y GRAU RUÍZ, M.A., *La revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVD, ICDT*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2015
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid, 2013
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., "El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases impositivas y la deslocalización de los beneficios (BEPS)", *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2014
- OCDE, *Lucha contra la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios*, Ediciones OCDE, 2013
- Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, *OECD Publishing*, 2013
- PALAO TABOADA, C., "El fraude a la ley en Derecho tributario", *RDFHP*, núm. 63, 1966
- "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 23, 1998
- PISTONE, P., "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 170, 2016
- RAMOS PRIETO, J., "Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios en las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital", en *Erosión de la base impositiva y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE* (Coord.), Aranzadi, Navarra, 2016
- ROSEMBUJ, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1996
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., "La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS", *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2016
- SANZ GADEA, E., "Hacia donde van y hacia dónde deberían ir las normas de fiscalidad internacional", *Ekonomiaz*, núm. 88
- S. HENRY, J., "The Price of Offshore Revisited", *Tax Justice Network*, julio 2012
- TABELLINI, *La elusione fiscale*, Milán, 1988
- VAN DER HURK, H., "Starbucks vs the People", *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, núm. 1, 2014
- VÁZQUEZ TAÍN, M. A., "Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea", *Administración y Ciudadanía*, núm. 1, 2015
- VILAR MAYER, P., "Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 86, 2005