



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Combatting tax avoidance, the OECD way? The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance

Heitmüller, F.

Citation

Heitmüller, F. (2024, March 12). *Combatting tax avoidance, the OECD way?: The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance*. Meijers-reeks.

Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3721806>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3721806>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

12.4 ESPAÑOL

Introducción

El proyecto sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), puesto en marcha por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y el Grupo de los Veinte (G20) en 2013, marcó un momento de intensificación de la gobernanza mundial en el ámbito de la fiscalidad de las empresas multinacionales. Anteriormente, las instituciones internacionales solían presentar los resultados de sus deliberaciones como recomendaciones o modelos para la legislación nacional o los tratados bilaterales. En cambio, el Proyecto BEPS introdujo una serie de normas mínimas sujetas a un examen de pares y presentó recomendaciones sobre una gama más amplia de temas.

Además, aunque inicialmente solo los miembros de la OCDE y del G20 participaron en la fase de desarrollo del Proyecto BEPS, el ámbito geográfico se ha ampliado considerablemente dado a la creación del Marco Inclusivo BEPS en 2016. Si esta evolución se puede interpretar como algo positivo ha sido debatido entre académicos, responsables políticos y otros observadores. Algunos lo ven como una colaboración internacional para acabar con la elusión fiscal, otros como una imposición de las preferencias de los estados poderosos sobre los menos poderosos, y un tercer grupo no le ve ningún impacto.

Evaluar la exactitud de una u otra interpretación depende, a su vez, de como actúen los países en la práctica. El hecho de que las normas políticas deban considerarse dispositivos mediante los cuales los países poderosos imponen sus preferencias a los menos poderosos depende de cómo afecten a los actores en la práctica. Del mismo modo, sería difícil afirmar que existe cooperación cuando los compromisos de adoptar determinadas políticas no se cumplen en la práctica.

Observar la actividad a nivel internacional es, por tanto, sólo una parte del análisis. El segundo paso implica considerar lo que los destinatarios de las normas políticas hacen realmente con ellas. Esta disertación se centra en el segundo paso investigando la siguiente pregunta: ¿En qué medida ha influido el Proyecto BEPS en el planteamiento de los países en desarrollo sobre la elusión fiscal internacional?

Para responder a esta pregunta, desarrollo dos tipologías que permiten categorizar las diferentes políticas de elusión fiscal internacional, que luego

pueden servir para evaluar la coherencia entre las normas internacionales y la aplicación local. Además, realizo estudios de casos empíricos sobre la respuesta política de cuatro países con respecto a dos problemas fiscales internacionales.

Los estudios de caso se realizaron en Colombia, India, Nigeria y Senegal. Se seleccionaron estos países porque cabe suponer que, entre las economías en desarrollo y emergentes, ofrecen una amplia gama de características potencialmente relevantes debido a sus diferencias en cuanto a sistemas jurídicos y políticos, tamaño, nivel de desarrollo y estructura de la economía. En concreto, representan distintas combinaciones de variables cuya observación permite determinar cuál es el grado de asimilación de las normas internacionales. Entre estas variables he considerado: el poder de mercado, la exposición a los procesos de la OCDE y la capacidad administrativa.

En los cuatro países realicé entrevistas con los actores de la política fiscal internacional. Con estas entrevistas cubrí dos objetivos, el primero, hacer un intento de conceptualizar la influencia del Proyecto BEPS en las decisiones políticas. Y como segundo, responder a la pregunta por ¿Cómo la administración tributaria, las empresas y los asesores fiscales practican la fiscalidad internacional? Los dos ámbitos de actuación en los que centro el análisis son el “treaty shopping” y los precios de transferencia. Ambos temas se encuentran entre los problemas que se consideran más relevantes para los países importadores de capital.

Dos tipologías para analizar el proyecto BEPS y las políticas fiscales internacionales en general

En el capítulo 3, introduzco dos tipologías que son heurísticas útiles para analizar lo que se propone en el Proyecto BEPS, así como las políticas fiscales internacionales en general. La primera tipología muestra que las normas fiscales internacionales pueden distinguirse en función del papel que juega el país dentro del esquema de planificación fiscal que se toma como base. Al respecto, distingo tres funciones: una defensiva, una facilitadora y una de apoyo. La primera hace referencia a que las normas desarrolladas por las organizaciones internacionales están especialmente dirigidas a las jurisdicciones que tiene mayor potencial de sufrir una pérdida de ingresos a causa del problema identificado. La segunda da cuenta de que las normas desarrolladas se dirigen a las jurisdicciones cuyos regímenes se utilizan para eludir impuestos en otros países. Y la tercera, toma en cuenta la situación de los países donde residen las casas matrices de las multinacionales.

Como segunda tipología, centro el análisis en las distintas formas de respuesta que tienen los países que se sitúan en el lado defensivo, aquí podemos identificar varias opciones, por ejemplo, un país puede adoptar una respuesta finamente delimitadora que consiste en analizar el comportamiento de un contribuyente lo más de cerca posible para distinguir el comportamiento aceptado del no aceptado; o puede adoptar respuestas que vayan más a la “raíz” del problema, ya sea eliminando los beneficios

que los contribuyentes pueden intentar obtener artificialmente (respuesta contundente) o eliminando impuestos. En aras de la exhaustividad, también he analizado la posibilidad y las razones de no adoptar ninguna respuesta, y he debatido ideas que intentan atajar la elusión fiscal internacional mediante la armonización internacional. Cada respuesta conlleva contrapartidas con respecto a la administrabilidad, los ingresos fiscales, los efectos sobre los contribuyentes no evasores o el grado de cooperación internacional necesario.

En el capítulo 4, analizo ¿Qué pretende conseguir el Proyecto BEPS? y ¿A través de qué medios? Encuentro que, en términos de las tipologías desarrolladas en el capítulo 3, el Proyecto BEPS fomenta principalmente respuestas finamente delineadas y desaconseja que los países aborden el problema de una manera demasiado amplia. Cabe señalar que algunas características del Proyecto BEPS expresan una mayor aceptación de lo que he denominado soluciones “contundentes”, comprometiéndose en cierta medida con las preferencias que las economías emergentes y las organizaciones de la sociedad civil consiguieron introducir en el proceso. Pero la filosofía de la delineación fina sigue siendo dominante. Por último, es importante mencionar que en ninguna parte del Proyecto BEPS se exige de forma vinculante a los países que se defiendan contra la elusión fiscal.

En resumen, la pregunta por el rol que juega el Proyecto BEPS como impulsor o limitante de la lucha contra la elusión fiscal continúa siendo una cuestión abierta. Toda vez, que depende de las soluciones que los países tuvieran establecidas de antemano o de aquellas que hubieran podido adoptar en su ausencia. Por supuesto, esto no es posible saberlo con certeza. No obstante, los estudios de casos sobre la evolución de las políticas de los países en áreas políticas específicas podrían mejorar nuestra capacidad para evaluar dónde tuvo impacto el Proyecto BEPS y dónde no.

Economía política de la aplicación de las normas internacionales

En el capítulo 5, analizo distintas características de los países que podrían explicar por qué adoptan un determinado enfoque de la elusión fiscal internacional en un determinado momento. En primer lugar, subrayo la importancia de analizar el status-quo del sistema jurídico y administrativo, argumentando que la forma en que un país abordó anteriormente la elusión fiscal internacional tendrá un impacto importante en los enfoques futuros. A continuación, discuto la relevancia limitada de las características estructurales de los países en desarrollo, como su posición en el mercado para la inversión de las empresas multinacionales y la falta de capacidad administrativa, en explicar las políticas adoptadas.

Posteriormente, me ocupo de las preferencias y la influencia de los distintos actores gubernamentales y no gubernamentales en el proceso político. Aquí utilizo la tipología desarrollada en el capítulo 3 para distinguir las diferentes preferencias políticas. Concluyo que generalmente las empresas apoyarán la introducción de normas contra la elusión fiscal propuestas por la OCDE, dado que a menudo el statu-quo en términos de política contra la

elusión fiscal se consideraba peor que las políticas discutidas a nivel global. Sin embargo, no debe exagerarse la influencia de las empresas, así como de otros actores no gubernamentales, en el proceso. En cambio, la lucha sobre el enfoque a adoptar es librada a menudo dentro del propio gobierno oponiendo, por un lado, a los actores que favorecen la facilidad de recaudación de impuestos, contra aquellos preocupados por el impacto de las normas fiscales en la inversión. Parece que los primeros prevalecen más a menudo, y que el Proyecto BEPS ha reforzado su posición, aún sin importar que la política finalmente adoptada no sea necesariamente la respuesta sugerida por el Proyecto BEPS.

Impacto del proyecto BEPS en las políticas y prácticas de precios de transferencia y en los enfoques del treaty shopping

En los capítulos 6 y 7, comparo cómo ha evolucionado el enfoque de la elusión fiscal internacional en Colombia, India, Nigeria y Senegal como respuesta al Proyecto BEPS con respecto a dos importantes problemas políticos: los precios de transferencia y el treaty shopping. En líneas generales, los estudios de caso muestran que el Proyecto BEPS ha dejado su impronta en la forma en que los países abordan el tema, aunque merece más la pena destacar dónde ha fracasado y dónde los países han optado por divergir.

En primer lugar, cuando se trata de abordar los precios de transferencia, los países estudiados han tomado medidas para ajustar más sus normativas al enfoque del Proyecto BEPS, pero se observan retrasos importantes con respecto a puntos concretos. El enfoque de los precios de transferencia apoyado por la OCDE antes del Proyecto BEPS ha sido emblemático del enfoque finamente delineado de la elusión fiscal internacional. Antes del Proyecto BEPS, este enfoque no ha sido muy adoptado por los países estudiados, y parece razonable extender esta conclusión a la mayor parte del mundo en desarrollo. Sin embargo, el enfoque de la OCDE nunca ha sido el único: Dentro del propio paradigma del principio de plena competencia, se han desarrollado y utilizado alternativas, como ciertos aspectos de la normativa india sobre precios de transferencia. Además, otras normas fiscales, como las retenciones en la fuente e incluso el impuesto sobre el valor agregado, y las normas sobre divisas, condicionan hasta qué punto los precios de transferencia constituyen realmente un problema de erosión de las bases imponibles. Como sugieren los estudios de casos, éstos no han podido atajar totalmente el problema, pero no deben omitirse al evaluar las trayectorias generales de los países.

Mientras que Nigeria e India divergen más en cuanto a políticas que Senegal y Colombia, la práctica está más alineada en India, lo que puede explicarse principalmente por la fortaleza del sistema judicial indio, que impone una mayor disciplina a la administración fiscal. Las diferencias que se observan entre países pueden vincularse al desarrollo de la política de precios de transferencia y su aplicación antes del Proyecto BEPS, a las diferencias de capacidad y a la accesibilidad del sistema de resolución de litigios y el poder de mercado. Probablemente no sea una coincidencia

que el mayor poder de mercado de Nigeria y la India se corresponda con las mayores divergencias en las políticas adoptadas. La capacidad afecta tanto a la aptitud de los países para aplicar en la práctica una normativa sobre precios de transferencia acorde con el espíritu de la OCDE, como a su propensión a desviarse de las normas de la OCDE (aunque no de forma determinista, como demuestra el caso senegalés) y a la adopción del informe país por país, donde la falta de capacidad hace que se apliquen con retraso las medidas de confidencialidad necesarias para recibir información en el extranjero. Para la aplicación en la práctica del enfoque de la OCDE en materia de precios de transferencia, la calidad de los sistemas judiciales parece ser lo más importante. Hay más posibilidades de que los auditores de las administraciones fiscales apliquen los precios de transferencia de forma “contundente” y luego negocien con los contribuyentes cuando éstos se enfrentan a obstáculos importantes para recurrir a los tribunales, como ocurre en Senegal y Nigeria. Paradójicamente, la preexistencia de un sistema judicial de fácil acceso también condiciona el impacto de la Acción 14 de BEPS, destinada a mejorar la resolución de litigios internacionales.

En términos de *treaty shopping*, los países también han adoptado diferentes enfoques: Aunque el Proyecto BEPS parece haber contribuido a que India y Senegal, donde el *treaty shopping* causó importantes pérdidas de recaudo, adoptaran algunas respuestas para poner fin al fenómeno tras años de aplicación poco sistemática o tolerancia absoluta, estos países no solo se basan en la solución preferida del Proyecto BEPS, sino que adoptan medidas decididamente más estrictas. Las recomendaciones del Proyecto BEPS para hacer frente al *treaty shopping* siguen en gran medida el espíritu del enfoque finamente delineado, aunque no descartan explícitamente que los Estados adopten otras respuestas. Mientras que el proceso para insertar cláusulas antiabuso parece encontrar un obstáculo en los procedimientos de ratificación del Instrumento Multilateral (MLI) desarrollado por la OCDE – aunque no necesariamente debido a una oposición de fondo – algunos países han recurrido a otras medidas como renegociar o rescindir tratados. La variación se debe en primer lugar a una variación en la urgencia de la cuestión.

Al igual que en el caso de los precios de transferencia, la medida en que el *treaty shopping* ha constituido realmente un problema político varía de un país a otro, dependiendo de factores tales como si se han firmado tratados con jurisdicciones potencialmente canalizadoras de inversión y el grado de beneficios que confieren estos tratados en comparación con la legislación nacional y otros tratados celebrados. Cuando el problema es más importante en términos de pérdida de ingresos, se adoptan respuestas adicionales a la inserción de una cláusula antiabuso, como la renegociación o la rescisión.

El hecho de que la norma mínima de la Acción 6 de BEPS solo está abriéndose paso lentamente en las redes de tratados de los países coincide con los datos anecdóticos sobre las renegociaciones y rescisiones de otros países, aunque los estudios de casos también muestran que las respuestas

alternativas no se adoptan como alternativa a la Acción 6 de BEPS, sino más bien como complemento. Sin embargo, otra observación importante es que los datos más allá de los cuatro países estudiados también muestran que el fenómeno del *treaty shopping* se distribuye de forma desigual entre los países, ya que algunos no se ven afectados.

Los estudios de caso también sugieren que el enfoque que debe adoptarse suele ser una cuestión controvertida entre las diferentes partes interesadas del país afectado por el *treaty shopping*, e incluso cuando la pérdida de ingresos es considerable, puede pasar mucho tiempo hasta que se adopte una medida. Las consideraciones sobre la atracción de inversiones, es decir, la idea de que incluso los inversores que están haciendo “*treaty shopping*” están aportando fondos adicionales bienvenidos y la diplomacia son poderosos contrapesos. Otros organismos como los ministerios de asuntos exteriores, las agencias de promoción de la inversión o incluso el nivel político del ministerio de finanzas actúan así como agentes de veto internos hacia un enfoque más estricto. Mientras que la administración fiscal presiona para que se adopte una respuesta más estricta. El poder del mercado puede desempeñar un papel, como ilustra el cambio de la política india a lo largo del tiempo. Fundamentalmente, aunque el Proyecto BEPS hace hincapié en un enfoque más preciso, también puede haber facilitado la adopción de respuestas más blandas debido a la propagación del mensaje de que la elusión fiscal internacional ya no es deseada por la comunidad internacional.

Aportaciones al debate normativo

En el capítulo 8, reviso el debate normativo sobre el Proyecto BEPS y los países en desarrollo para explicar en qué aspectos el análisis realizado en los capítulos anteriores puede contribuir al debate. Propongo que, al considerar lo que hacen los países en la práctica, algunas de las críticas pueden mitigarse, ya que los países no parecen seguir ciegamente lo que sugiere el Proyecto BEPS. No obstante, es importante tener en cuenta que los países investigados podrían carecer de representatividad.

Por último, sigo siendo crítico con los intentos de dotar al Proyecto BEPS de una mayor fuerza coercitiva, como la inclusión de las normas mínimas de BEPS en la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE. La lista de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal, mantenida por el Grupo del Código de Conducta del Consejo de la Unión Europea, y las medidas defensivas que los Estados miembros aplican contra las jurisdicciones incluidas en la lista son las herramientas más importantes de la UE para promover sus ideales de buena gobernanza fiscal en el extranjero. Los principales criterios que influyen en que un país sea considerado no cooperador son la adopción de tres tipos de normas políticas: Intercambio de información fiscal, fiscalidad justa, la cual es similar a la definición de la OCDE de “competencia fiscal perniciosa”), así que las normas mínimas del proyecto BEPS. De acuerdo con la tipología desarrollada en el capítulo 3, sostengo que la lista de la UE sólo debería incluir criterios relacionados con la “dimensión facilitadora”, es decir, disuadir a otros países de adoptar o

mantener políticas que faciliten la elusión fiscal internacional. Sin embargo, sólo una parte de las normas mínimas de BEPS se refieren a esa dimensión. Otras, como la Acción 14 de BEPS, así como partes de la Acción 6 y la Acción 13 no deberían formar parte del ejercicio de inclusión en la lista.