

## Contra la elusión

*Una revisión crítica  
del proyecto BEPS*

La elusión es hoy uno de los grandes problemas de la economía global. El accionar de las firmas transnacionales, la economía digital y los vacíos en las legislaciones permiten a las empresas evitar el pago de grandes sumas en concepto de tributos. Eso afecta no solamente la recaudación, sino la faceta distributiva del sistema tributario. Frente a ello, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) puso en marcha el Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), con la finalidad de coordinar políticas a escala global, tanto en el mundo desarrollado como en desarrollo.

**FRANCISCO SAFFIE**

La elusión tributaria y los mecanismos asociados a ella constituyen el problema más grave que enfrentan los sistemas tributarios a escala local y global. La elusión (junto con la evasión) es una forma de incumplimiento que afecta la legitimidad de los sistemas tributarios al atentar contra los principios de legalidad e igualdad que están en la base de la legislación tributaria. Quienes realizan conductas elusivas se ponen en una posición de privilegio para determinar a su voluntad –y no según lo que dicta la ley– cuántos impuestos quieren pagar, en qué momento quieren pagarlos y en qué jurisdicción. A este problema se suma el de la disminución de la recaudación fiscal

---

**Francisco Saffie:** es doctor en Derecho por la Universidad de Edimburgo y magíster en tributación por la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile. Es profesor de Derecho en la Universidad Adolfo Ibáñez (Santiago de Chile).

**Palabras claves:** elusión, empresas transnacionales, evasión, políticas tributarias, Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS).

esperada para que, mediante las decisiones colectivas plasmadas en la ley de presupuesto, se decida el destino de esos recursos. La elusión tributaria es especialmente difícil de combatir, porque se construye sobre un supuesto (falso) que domina la comprensión actual del derecho tributario a escala global; dicho de otro modo: se trata de conductas legales, ya que utilizan espacios generados por vacíos no regulados por la legislación tributaria.

Cuando la crisis *subprime* de 2008 hizo evidente que las grandes empresas transnacionales no estaban pagando los impuestos que debían pagar, el G-20 puso especial atención en el combate contra la elusión tributaria. En ese momento encomendó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) desarrollar medidas para evitar la «erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios» (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). El trabajo final, que contiene un plan con 15 acciones que deberían adoptar los países miembros de la OCDE y todos los países que estén interesados, se publicó en 2015.

En este artículo se analizará críticamente el proyecto BEPS y una de sus medidas. Para esos efectos, el argumento se desarrolla en tres partes. En la primera, se describe el propósito de BEPS; en la segunda, se pone el foco en las medidas de la Acción 1 referida a la tributación del comercio electrónico; y, finalmente, en la tercera parte, se desarrollan dos tipos de crítica al proyecto BEPS.

### ■ El propósito de BEPS

Tradicionalmente, se reconocen tres funciones que pueden desarrollar los sistemas tributarios: el financiamiento del gasto público, la redistribución del producto social que se obtiene por las interacciones habituales de mercado y una función regulatoria o extrafiscal<sup>1</sup>. La erosión de las bases tributarias, vale decir, la diferencia que se produce entre los impuestos que se espera recaudar frente a lo que efectivamente se recauda, pone en riesgo las dos primeras funciones de los impuestos. El financiamiento del gasto público mediante impuestos se ve afectado porque la erosión de la base tributaria genera una brecha entre los ingresos proyectados por impuestos y aquellos que efectivamente son recaudados y percibidos por el fisco. Además, en sistemas tributarios que tienen impuestos progresivos, la erosión de la base tributaria puede afectar la redistribución buscada, puesto que la gran mayoría de

---

1. Reuven S. Avi-Yonah: «The Three Goals of Taxation» en *Tax Law Review* vol. 60 N° 4, 2006.



© Nueva Sociedad / Pablo Luebert 2017

**Pablo Luebert** es un ilustrador independiente nacido en Santiago de Chile. Estudió filosofía y diseño gráfico. Ha colaborado con publicaciones, exposiciones, revistas, diarios y marcas de todo el mundo. Vive en el sur de casi todo. Página web: <[www.luebert.com](http://www.luebert.com)>.

quienes realizan el tipo de acciones que erosionan la base imponible al no pagar los impuestos que les corresponden son quienes tienen mayores ingresos, ya sea como individuos o como grandes empresas locales o grandes empresas transnacionales.

¿Qué tipos de conductas son las que erosionan la base imponible? Aquí es importante hacer una distinción general: aquella que separa evasión de elusión tributaria.

**Es importante hacer una distinción general: aquella que separa evasión de elusión tributaria ■**

Si bien ambos tipos de conductas implican una erosión de la base imponible si se atiende a los resultados que generan, las conductas más problemáticas y difíciles de combatir son aquellas que se clasifican como elusión tributaria. La evasión suele ser fácil de identificar porque, según las definiciones tradicionales, se trataría de identificar casos claros de incumplimiento tributario mediante conductas ilegales. Así, en los casos de evasión, bastaría con identificar aquellas conductas abiertamente ilegales (en el sentido de incumplir con deberes u obligaciones aplicables en el caso concreto) para aplicar una sanción derivada de la infracción del deber.

Identificar los casos de elusión tributaria es más complejo. La dificultad proviene de la tensión que se produce entre dos concepciones morales o políticas respecto de cómo justificar la obligación de pagar impuestos y la forma en que esas visiones condicionan la interpretación y aplicación del derecho tributario. En un caso, los impuestos suponen un perjuicio para la propiedad privada de las personas (para quienes defienden la versión más extrema de esta visión, «los impuestos son un robo»), y dado que la propiedad privada es un derecho que tiene protección legal superior a otros derechos o protección especial frente a deberes impuestos por ley, solo puede ser afectado bajo condiciones restrictivas y estrictas. Entonces, si se debe pagar impuestos, solo debe hacerse conforme a lo que la ley establece. Pero he aquí el problema: la interpretación que se tiene de la ley en este caso es formal y literal, y supone que todo aquello que no esté explícitamente establecido en la letra de la ley y aquellos casos que no pueden subsumirse literalmente bajo los términos de esos enunciados no quedan cubiertos por el derecho tributario. En otras palabras, la obligación de pagar impuestos nacería solo cuando existe, en sus exactos términos, la acción descrita en la norma tributaria. Antes de eso, no existiría obligación de pagar impuestos, lo que es lo mismo que decir: en caso que realice una acción que no sea estrictamente equivalente a aquella descrita en la ley, no tengo obligación de pagarlos.

En el segundo caso, en cambio, la propiedad privada es una construcción institucional, lo que supone que solo se tiene propiedad privada cuando se satisfacen las condiciones establecidas en la ley. De acuerdo con esta aproximación, una de las condiciones o una de las reglas que deben satisfacerse para tener propiedad privada es el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Los impuestos, en este sentido, son parte de las reglas que definen y constituyen lo que entendemos por propiedad privada. Por lo tanto, los impuestos no se oponen, no «afectan» la propiedad privada, sino que la hacen posible. Según esta posición, la ley es la que define las obligaciones tributarias, pero no se requiere una interpretación literal y formal del derecho tributario porque lo que es relevante, al igual que en muchas otras áreas del derecho, es la realización de la función o de la tarea asignada a este conjunto de reglas. En consecuencia, la ley debe interpretarse y aplicarse a los casos que se presenten en el futuro de forma tal de hacer posible el objetivo que busca la ley.

De estas descripciones se sigue que para quienes defienden una interpretación formal del derecho tributario, la elusión no existe como problema. Se trataría de espacios dejados por quien legisla o de vacíos legales en los que los contribuyentes realizan conductas permitidas o no reguladas por el derecho; de ahí que afirmen que se trata de «conductas legales». Existiría así una distinción fuerte entre evasión y elusión; la diferencia entre lo ilegal y lo legal. De este modo, solo la evasión es problemática porque solo en esos casos existe incumplimiento de obligaciones legales.

No se trata pues simplemente de diversos posicionamientos morales o políticos respecto de los impuestos (como si la demanda de quienes consideran problemática la elusión fuese una cuestión de pagar más impuestos que los que exige la ley), sino de un problema legal. El problema central en el caso de la elusión es que aquellos que llevan adelante prácticas elusivas crean sus propias leyes: velan por sus intereses por sobre el interés general, aunque «representado en la ley».

Las empresas nacionales y transnacionales desarrollaron durante muchos años sus negocios siguiendo la primera visión acerca de los impuestos y la elusión. Y de esta forma desarrollaron diversas excusas para intentar justificar los comportamientos elusivos que se desarrollaron durante años. Quizá una de las más populares sea aquella según la cual las empresas y sus administradores solo cumplen con su deber de aumentar el retorno de los accionistas cuando pagan menos impuestos.

La forma de contrarrestar la elusión tributaria que surgió al alero de la segunda interpretación de los impuestos fue la creación de normas generales y normas especiales antielusión. Las normas generales antielusión tienen aplicación principalmente a escala local, mientras que las normas especiales antielusión tienen aplicación local e internacional, aunque las más importantes de ellas tienen dimensión internacional.

Los mayores problemas de erosión de la base imponible en términos cuantitativos son aquellos que se generan a escala internacional en virtud de la forma en que las empresas transnacionales estructuran sus operaciones. Entre estas estructuras, aquellas que más se destacan son:

- el uso de normas jurídicas que establecen distinto tratamiento tributario en el nivel local, para generar espacios de «no tributación internacional» mediante la combinación de esas normas en los países en los que las empresas tienen presencia y normas de los tratados para evitar la doble tributación internacional (lo que se denomina técnicamente *hybrid mismatch rules*);
- el envío de utilidades dentro de un mismo grupo de empresas de una compañía transnacional a una o más jurisdicciones con menor carga tributaria calificando esos envíos como pagos por algún servicio (en lugar de distribución de utilidades), para disminuir artificialmente la carga tributaria a escala global;
- la generación de deudas con empresas relacionadas para invertir en un país y poder pagar intereses (a una menor carga tributaria) en lugar de remitir utilidades (burlando de esta manera las reglas sobre exceso de endeudamiento o *thin capitalization rules*).

Por la propia lógica del razonamiento formal sobre la base de reglas, sumado a la interpretación ideológicamente restrictiva y literal de las normas del derecho tributario a la que antes se hizo referencia, esas normas fueron burladas por la creatividad desplegada por los asesores legales de las empresas transnacionales.

A la situación anterior se hace necesario agregar que una de las formas en que las bases imponibles se ven mermadas se relaciona con los avances de la tecnología de la información para desarrollar negocios electrónicos. En muchos casos, las utilidades generadas por esas vías no pueden gravarse con impuestos porque las normas que dan potestad tributaria a los Estados fueron redactadas siguiendo principios territoriales, ya sean de residencia o de la fuente de la renta. Ambos principios fueron pensados para personas

naturales o entidades legales respecto de las cuales se puede identificar o asignar una residencia o respecto de rentas en que podía identificarse la fuente (el territorio) en que se generaban. Ninguna de esas consideraciones en que se sustentan los nexos entre un contribuyente y un Estado se aplican a los negocios electrónicos. Esto ha dado lugar a lo que Edward Kleinbard denomina «rentas sin Estados»<sup>2</sup>, esto es, rentas que no pueden vincularse a un territorio determinado y que, en consecuencia, no están gravadas con impuestos.

Ya antes de la crisis *subprime* de 2008 estos problemas habían sido detectados por la academia y los organismos internacionales<sup>3</sup>. Pero las acciones fueron bastante tímidas y los gobiernos no fueron entusiastas en empujar los cambios legales cuya necesidad se hacía evidente. Después de la crisis, sin embargo, dos fenómenos dieron impulso político a la decisión de combatir con más fuerza y directamente la elusión tributaria y la erosión de las bases impositivas. En primer lugar, los gobiernos tuvieron nuevas razones para preocuparse de asegurar los recursos que generan los impuestos (la función de financiamiento); en segundo lugar, creció la acción de los ciudadanos, quienes reaccionaron indignados al tener que aceptar que el rescate de los grandes bancos y entidades financieras responsables de la crisis fuese financiado con impuestos, mientras las grandes compañías transnacionales no pagaban lo que deberían pagar (la función de redistribución). Estas razones llevaron a los países del G-20 a revisar lo que estaba ocurriendo con el cumplimiento tributario. Por primera vez se encargó a la OCDE el desarrollo de un programa que atacara la elusión tributaria y mejorara las políticas tributarias para las transnacionales. Ese mandato llevó a la creación del programa BEPS.

**Antes de la crisis *subprime* de 2008, los gobiernos no fueron entusiastas en empujar los cambios legales cuya necesidad se hacía evidente ■**

En 2013, la OCDE publicó el «Plan de acción BEPS<sup>4</sup>». Ese documento constata la existencia de los problemas antes mencionados y agrega la necesidad de aumentar la transparencia de información para que las administraciones tributarias puedan detectar tempranamente las situaciones de planificación tributaria agresiva. El plan contempló 15 acciones y fijó una metodología

---

2. E. Kleinbard: «Stateless Income» en *Florida Tax Review* vol. 11 N° 9, 2011.

3. Un ejemplo es la reunión de ministros de Hacienda de los países miembros de la OCDE en Ottawa, en 1998.

4. OCDE: «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», OCDE Publishing, 2013.

de trabajo que buscó incluir a la mayor cantidad de países en este proceso «histórico dentro de la cooperación internacional en materia tributaria». Para intentar asegurar el éxito de la tarea, el plan de acción se propuso incluir a los países OCDE/G-20 y a los países en vías de desarrollo, definir un proceso eficiente de trabajo y consultar a la sociedad civil y a las empresas.

Las acciones contempladas en el proyecto BEPS pueden agruparse en tres áreas: aquellas medidas que buscan actualizar las normas tributarias frente a los desafíos de la economía digital (Acción 1); aquellas que buscan mejorar reglas especiales antielusión, tales como neutralizar el efecto de las diferencias de legislación (*mismatch arrangements*), el fortalecimiento de las reglas sobre empresas extranjeras controladas (*controlled foreign corporations*, CFC) y la limitación de la deducción de intereses, entre otras (Acciones 2 a 10 y 12); y aquellas que buscan mejorar la coordinación de la legislación tributaria a escala internacional y obtener información de las empresas (Acciones 11, 14 y 15).

El proyecto culminó en 2015 con reportes finales de cada una de las medidas anunciadas en el plan de acción. Las medidas propuestas son ambiciosas. El

**El éxito del proyecto  
BEPS supone que los Estados  
adopten medidas para  
ajustar su legislación interna  
de manera coordinada ■**

éxito del proyecto BEPS supone que los Estados adopten medidas para ajustar su legislación interna de manera coordinada y que suscriban los acuerdos internacionales que se requieren para modificar todos los tratados bilaterales para evitar la doble tributación existente. Lo que se pide a los Estados que

adopten el programa BEPS es, en algún sentido, una disminución de su potestad tributaria, al menos tal como se ha entendido hasta el momento. La sola necesidad de coordinación supone una limitación a la potestad tributaria de cada Estado, que hasta ahora se ha entendido como una de las más fuertes expresiones de soberanía.

**■ La Acción 1 frente a los desafíos de la economía digital**

Una de las dificultades actuales, como ya indicamos, es la economía digital. En este marco, el plan de Acción 1 de BEPS busca sujetar las transacciones electrónicas a un nuevo régimen tributario. Por razones de espacio, en este artículo no se puede analizar el detalle de las propuestas. La idea general del grupo de trabajo de la OCDE dedicado a analizar la economía digital consideró



cinco opciones: a) modificaciones a las excepciones a la calificación de «establecimiento permanente»<sup>5</sup>; b) la creación de un establecimiento permanente basado en «una presencia digital importante»; c) distintas variedades de una presencia virtual de establecimiento permanente; d) un impuesto de retención a las transacciones digitales; y e) alternativas de impuestos al consumo<sup>6</sup>. La propuesta, en definitiva, busca generar una definición que permita vincular, mediante un factor de conexión o nexo, la actividad desarrollada por la empresa o compañía digital al Estado de que se trata (el Estado en que se genera la renta que recibe la empresa).

De esta manera, y solo para mostrar una de las alternativas propuestas por la OCDE, se sugiere ampliar el concepto de «establecimiento permanente» para incluir dentro de él a las empresas que tengan una presencia digital importante. La propuesta supone que podría considerarse que una empresa que desarrolla un negocio completamente inmaterial tiene una presencia digital importante cuando, por ejemplo:

- un número relevante de contratos para la provisión de bienes digitales totalmente inmateriales o servicios son firmados remotamente entre la empresa y el cliente que es residente, para efectos tributarios, en el país;
- los bienes digitales o los servicios de la empresa son ampliamente utilizados o consumidos en el país;
- un monto sustancial de pagos a la compañía son hechos por los clientes desde el país, en conexión con las obligaciones contractuales que surgen por la provisión de bienes digitales o servicios que son parte del negocio principal de la empresa;
- una sucursal de la compañía en el Estado ofrece funciones secundarias, tales como funciones de marketing o consultoría, que están dirigidas a los clientes residentes del Estado y que están estrechamente conectadas con el negocio principal de la empresa<sup>7</sup>.

La OCDE también propuso, alternativamente, la adopción de un nuevo criterio en caso de que la extensión del concepto de establecimiento permanente sea de difícil realización para cubrir y gravar con impuestos la economía

---

5. Término tributario que define el lugar fijo donde una empresa realiza toda o parte de su actividad.  
6. OCDE: «BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. 24 March 2014 – 14 April 2014», borrador para discusión pública, 2014.

7. OCDE: «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report», OCDE Publishing, 10/2015, p. 145.

digital. Este nuevo criterio se refiere a la configuración de una presencia relevante (*significant presence test*)<sup>8</sup>.

### ■ Críticas al proyecto BEPS

**Problemas técnicos.** En el caso de la Acción 1, además de las dificultades que supone modificar la red de tratados bilaterales para adoptar las definiciones propuestas, resulta muy difícil implementar estas medidas si no se modifica la legislación interna de los países interesados. En otras palabras, aun cuando fuese posible modificar los convenios bilaterales para evitar la doble tributación, se necesitará modificar las legislaciones locales para hacer efectiva la aplicación e implementación de las medidas que suponen gravar con impuestos a las empresas que realizan negocios electrónicos.

Para la doctrina, existen además ciertos problemas técnicos en las definiciones propuestas<sup>9</sup>. Así, se sostiene que las propias definiciones utilizadas tienen elementos que limitan la aplicación de las medidas planteadas y permiten eludir o evitar la aplicación de estas normas con bastante facilidad. Esto implica que bastaría no cumplir (intencionalmente o mediante algún mecanismo elusivo) con algunas de las definiciones para, por ejemplo, quedar fuera de la calificación de establecimiento permanente y, en consecuencia, quedar fuera de la jurisdicción tributaria del país en que se encuentran los clientes que reciben los productos o los servicios prestados por estas compañías<sup>10</sup>.

**Críticas teóricas.** Las críticas teóricas al proyecto BEPS pueden analizarse desde dos puntos de vista<sup>11</sup>: a) el concepto de justicia que anima las acciones propuestas; b) lo limitado de los cambios propuestos.

En el primer caso, el problema del proyecto BEPS es que no da cuenta de las verdaderas necesidades y los desafíos que los nuevos modelos de negocios representan para la idea de justicia distributiva a escala global. Las grandes empresas transnacionales desarrollan actividades en todo el mundo y, en

8. Para más detalles, v. *ibid.*, p. 146.

9. D.W. Blum: «Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative: - The Nexus Criterion Redefined?» en *Bulletin for International Taxation* vol. 69 N° 6-7, 2015, p. 318.

10. *Ibid.*, pp. 319-320.

11. Para un análisis más detallado, v. F. Saffie: «An Alert from the Left: The Endangered Connection between Taxes and Solidarity at the Local and Global Levels» en *German Law Journal* vol. 17 N° 5, 2016.

consecuencia, no es fácil determinar exactamente en qué lugar se genera la renta. El proyecto BEPS, en cambio, trabaja sobre las ideas tradicionales de distribución de rentas entre países, tal como se usaron hasta ahora al momento de diseñar los tratados bilaterales para evitar la doble tributación. Así, las medidas propuestas buscan reafirmar la idea de justicia conmutativa, que deriva de la distribución que dos países pueden hacer de su derecho a cobrar impuestos. La meta sería reafirmar esas decisiones mejorando las herramientas ya existentes. Lo que debería esperarse, en cambio, es que las nuevas iniciativas a escala internacional superen las lógicas previas de distribución de rentas tributarias entre Estados soberanos. En otras palabras, debería tomarse más en serio la idea de que los Estados deben renunciar a su potestad tributaria como expresión de soberanía para optar por mecanismos de distribución de rentas a escala global.

En el segundo caso, la limitación de las propuestas deriva de la teoría de la obligación tributaria que subyace al proyecto BEPS. En otras palabras, ninguna de las 15 acciones propuestas modifica la forma en que los Estados organizan su potestad para cobrar impuestos. La teoría de la obligación tributaria supone que los deberes de pagar impuestos solo surgen cuando se realiza un hecho gravado descrito en la norma legal. Eso es lo que constituye el núcleo de lo que más arriba se denominó la versión ideológica según la cual los impuestos se contraponen a la propiedad. Si lo que se quiere combatir es la posibilidad de que las empresas transnacionales decidan cuándo y cuánto impuesto quieren pagar, lo que se necesita es una nueva forma de generar obligaciones tributarias que no dependa de la realización del hecho gravado, sino que reconozca el deber de pagar impuestos desde el momento en que se genera renta. El problema de esta propuesta en el caso de las empresas transnacionales es que se requiere una institucionalidad global que hoy estamos lejos de tener. Quizá sea hora de que se comience a generar una institucionalidad global que le presente un contrapeso al capital global. ☐