



Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario

Santiago Barrenechea Elorrieta

Alberto Monreal Lasheras

Socios, PwC Tax & Legal Services

Extracto

En el presente artículo se trata de describir los elementos esenciales de lo que debe configurar el marco propio de la responsabilidad social corporativa (RSC) en el ámbito tributario. Con este propósito se analizan separadamente dos aspectos. En primer lugar, se desarrollan los elementos sustanciales de la RSC en el ámbito tributario. Para ello se parte de la consideración de que la RSC tiene que ver con las decisiones que en su ámbito discrecional toman las empresas para el desarrollo de su propósito, el cual incluye consideraciones de ámbito social. Esto es, la atención y consideración de los distintos grupos de interés (empleados, clientes y sociedad en general). Centrado de esta manera, el instrumento idóneo para el cumplimiento de estos fines es el desarrollo de un marco de control fiscal o *compliance* tributario, acorde con las recomendaciones de buen gobierno ya establecidas interna e internacionalmente por distintos organismos como son la OCDE, la UE y las distintas AATT, incluida la española. Se subraya en este punto que este marco de control fiscal tiene como eje principal el análisis y gestión de los riesgos fiscales y, en particular, del riesgo interpretativo.

En la segunda parte de este artículo, se trata de explicar que basar la RSC en el ámbito tributario en el riesgo reputacional es contrario al sentido propio de la RSC. Así, se analizan las referencias más usuales para constatar, según este criterio, la insuficiencia para el cumplimiento de la responsabilidad social tributaria que partiría de conceptos tales como el «*fair share*», el arbitraje fiscal o la utilización de paraísos fiscales. En el primero, se explica cómo la responsabilidad de un reparto justo de la carga tributaria corresponde a una legislación que así lo determine. En el segundo, se apela a la existencia de una normativa que ya establece los límites de la planificación fiscal y, en el tercero, se describe la indeterminación del alcance del concepto de paraíso fiscal cuando se utiliza para estos fines.

Palabras clave: responsabilidad social corporativa (RSC); cumplimiento tributario; riesgo fiscal/social.

Fecha de entrada: 08-01-2020 / Fecha de aceptación: 31-01-2020

Cómo citar: Barrenechea Elorrieta, S. y Monreal Lasheras, A. (2020). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 447, 87-104.





Tax considerations of the social corporate responsibility

Santiago Barrenechea Elorrieta

Alberto Monreal Lasheras

Abstract

The purpose of this article is to explain the essential elements that should make up the very framework of the tax consideration within the frame of the concept of social corporate responsibility (SCR). To serve this purpose, two aspects are analyzed separately. Firstly, the explanation of the main tax elements of the RSC. To do so, it is considered that the RSC has to do with the decisions that are made by the companies for the development of their object in the discretionary field which include social issues, such as the attention and consideration of the different groups of interest (employees, clients and, in general, society). Stemming from this basis, the ideal instrument in the fulfillment of these purposes is the development of a tax control framework that are in accordance with the good governance recommendations already established both internally and internationally by the different organizations such as OECD, EU and the various TTAA's, including the Spanish Tax Agency. It is stressed that, in this sense, the main function of the tax control framework is to analyze and manage tax risk and being the control of the uncertain tax positions a key feature of this matter.

The second part of this article aims to explain why the reference to the reputational risk as the essential part of the social tax responsibility do not comply the essence of the SCR. In this sense, and in accordance with this criterion, the most common references of those utilizing this reputational risk method are analyzed so as to establish an insufficient compliance with the SCR, these being «the fair share», tax arbitrage and the use of tax havens. In the first, it is explained how the responsibility of a fair distribution of the tax burden pertains to a legislation that determines so. In the second, a call to the existence of regulations that already establish the tax planning limitations and in the third one the description of the undefined scope of the concept of tax haven, when used for these purposes.

Keywords: corporate responsibility (CSR); tax compliance; tax risk.

Citation: Barrenechea Elorrieta, S. y Monreal Lasheras, A. (2020). Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 87-104.





Sumario

1. Introducción
2. La responsabilidad fiscal empresarial: responsabilidad social corporativa en su vertiente tributaria
3. Crítica del riesgo reputacional como elemento estructural de la responsabilidad fiscal empresarial

Referencias bibliográficas



1. Introducción

El propósito general de estas notas es acotar los factores que pueden integrar la responsabilidad fiscal empresarial (RFE) dentro del concepto general de responsabilidad social corporativa (RSC). La aparente simplicidad de este propósito se contradice con la constatación de que, en muchos casos, esta integración se ha hecho sin una adecuada consideración ni del ámbito propio de la RSC, ni de los principios que rigen el sistema tributario y, en particular, del principio de legalidad.

Lo que se tratará, en primer lugar, es dar una explicación de lo que se entiende por ámbito propio de lo tributario en la RSC, que es el de la gestión transparente de los riesgos tributarios, en general, y del riesgo interpretativo, en particular.

En segundo lugar, se expone una apreciación, tan cercana a la realidad como entendemos posible, de cuándo se produce una inadecuada integración de la que hemos denominado RFE con los principios propios del sistema tributario, fundamentalmente cuando la misma se pretende estructurar a partir de otro nuevo concepto, el denominado «riesgo reputacional».

2. La responsabilidad fiscal empresarial: responsabilidad social corporativa en su vertiente tributaria

Cuando hablamos de RSC se ha de entender que la actividad empresarial se mueve en dos planos relacionados, pero distintos. Estos son, por un lado, el puro ejercicio de su actividad dentro del marco legal y, por otro, la eventual consideración de posibles expectativas sociales adicionales, asociadas a su actividad. El primer ámbito (cumplimiento del marco legal) está definido por la obligatoriedad y la responsabilidad legal derivada de su eventual incumplimiento. Sin embargo, la consideración de otras expectativas sociales está definida por la discrecionalidad, tanto en la identificación de cuáles sean las expectativas sociales más relevantes para la actividad concreta de que se trate, como en la identificación de los medios destinados a su gestión. La responsabilidad asociada al acierto o error en la gestión de las expectativas sociales está ligada a la sostenibilidad del negocio que se trate y no a su eventual sanción por un incumplimiento de la legalidad. Esta distinta categorización no

presupone, de ninguna manera, una mayor o menor importancia para la gestión de un negocio, de uno u otro ámbito, sino una distinta consideración de la responsabilidad derivada de los actos de administración empresarial.

Como es sabido, las teorías sobre el alcance de la RSC han evolucionado, sin abandonar principios básicos del capitalismo, pero abriéndose a concepciones más amplias. Así, si Milton Friedman consideraba, a mediados del siglo pasado, que no existe otra responsabilidad social que pueda exigirse a los gestores de una compañía que la maximización, dentro del marco legal, de los beneficios para el accionista, otros intereses aparecen como relevantes para las empresas y sus gestores.

En la actualidad y aceptando que la economía de mercado sigue siendo el más eficiente mecanismo para asignar recursos y asegurar el crecimiento, predomina la concepción de que el planteamiento clásico despreciaba un factor muy relevante, la creación de valor en el tiempo, que inevitablemente ha de tener en consideración, además de una perspectiva financiera, factores de sostenibilidad social y medioambiental.

Esta concepción permite, por tanto, entender que la consideración de estos factores de sostenibilidad social y medioambiental y los costes asociados a los mismos, no son contradictorios con la creación de valor empresarial, sino que precisamente contribuyen al mismo. Esta concepción permite, a su vez, acotar lo que desde el punto de vista empresarial es razonable considerar en materia de RSC.

Este año, la Unión Europea (UE) ha emitido un documento que concreta la RSC en «la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad». Las empresas han de gestionar dicho impacto mediante la implantación de:

[...] procesos que integren las preocupaciones sociales, éticas, medioambientales, de derechos humanos y de los clientes con el propósito de maximizar una creación de valor compartida por los accionistas y la sociedad en general, basada en la prevención y mitigación de los posibles impactos adversos.

Siguiendo esta compleja definición, podemos enmarcar lo que, sin duda, puede representar el ámbito propio de la RSC en relación con la tributación de las empresas, que hemos llamado RFE.

La gestión del impacto de las empresas en la sociedad en el ámbito tributario exigiría así el establecimiento de procesos capaces de prevenir un impacto adverso, entendiendo por tal un incumplimiento de lo establecido por el sistema fiscal. Esta perspectiva es la que dentro del espectro de la RSC se identifica con el buen gobierno corporativo. Por tanto, una empresa que establece y cumple procesos de decisión en el ámbito tributario, que, no siendo legalmente exigibles, convienen a un cumplimiento voluntario y responsable del conjunto de la normativa tributaria, estaría actuando conforme a la RFE y RSC, tal y como ha quedado definida.

En otras palabras, la RSC tributaria no se relacionaría ni con la eventual consideración (legítima, por otra parte) de que sea necesario establecer mayores cuotas del impuesto sobre sociedades o, en general, un mayor grado de contribución tributaria a las empresas, ni con la eventual pretensión de que pagar impuestos por encima de lo legalmente exigible fuera considerado como más socialmente responsable.

La RSC tributaria, en definitiva, se relacionaría así directamente con los procesos de gestión que aseguran un cumplimiento tributario, acorde con la legislación aplicable y con la transparencia de los mismos, más que con un resultado, la tributación finalmente obtenida.

La RFE, bajo esta perspectiva del buen gobierno corporativo, se trata de centrar en los procesos de decisión establecidos para hacer efectiva la contribución tributaria total exigible a las empresas, sin menoscabo de la legitimidad de cualquier contribuyente a planificar la más eficiente gestión de sus costes tributarios, tanto directos como indirectos, pero advirtiendo la necesidad de una sostenible creación de valor, y, para ello, integrando en sus procesos de decisión las citadas preocupaciones sociales, éticas, medioambientales y de derechos humanos, que se consideren relevantes.

Estos procesos de decisión tributaria de las empresas hay que evaluarlos teniendo en consideración dos características de los sistemas tributarios actuales. En primer lugar, que los impuestos se hacen efectivos, en su mayor parte, por sistemas de autoliquidación. Es decir, los contribuyentes hacen propuestas de liquidación que la administración revisa y, en su caso, valida o cuestiona. En segundo lugar, que este sistema de autoliquidación se exige tanto para los impuestos propios como para aquellos que las empresas gestionan por cuenta de la Administración tributaria. Los actuales sistemas fiscales no solo exigen a las empresas una contribución en relación con sus propios beneficios o activos, sino que han creado todo un conjunto de obligaciones tributarias «entre particulares» que les obligan a actuar por cuenta y en beneficio exclusivo de la Administración. Así ocurre a través del sistema de retenciones sobre rentas del trabajo o del capital (salarios, dividendos, intereses, otros) y el mecanismo de deducción y repercusión en el impuesto sobre el valor añadido, pero también cuando la Administración exige embargos de créditos comerciales o se generalizan los supuestos de responsabilidad por deudas tributarias de terceros. Al conjunto de obligaciones tributarias asociadas a esta labor de gestión delegada se les aplica el mismo régimen de responsabilidad tributaria (administrativa y penal) que el que se corresponde con los impuestos propios, todo ello en un marco jurídico que ha de reconocerse como inacabado, imperfecto¹.

¹ La resistencia administrativa a aplicar el principio de regularización íntegra, construido en la jurisprudencia y doctrina, o la tardía y parcial incorporación del régimen de las obligaciones conexas en la Ley General Tributaria, son prueba del carácter inacabado o imperfecto de nuestro sistema tributario en relación con estas cuestiones. Aunque resulte difícil aceptarlo, sigue siendo posible que un mismo importe se embarque un número n de veces a distintos contribuyentes, que no realizaron el hecho imponible, o que una misma cuota se exija a un sujeto pasivo del IVA mientras se le niega la deducción a su cliente.

En definitiva, son los procesos que determinan la cantidad total autoliquidada, tanto de los impuestos que se satisfacen siendo propios como de los que se recaudan y repercuten a terceros, los que referencian adecuadamente la medida en que se ejerce la RFE y, en definitiva, la valoración y análisis de la RSC en materia tributaria.

Desde esta perspectiva, no llegamos a plantear como base de la responsabilidad social de los contribuyentes que realizan una actividad económica la razonabilidad o justicia de la cantidad a pagar, sino que los impuestos, que las cuotas tributarias exigibles a las empresas, se autoliquidan siguiendo procesos de decisión previamente establecidos, transparentes, eficientes y soportados desde el punto de vista interpretativo.

La gestión de los asuntos tributarios ha evolucionado desde una posición en el que el único factor de referencia de la gestión fiscal era el coste que representaban los impuestos, a su incardinación dentro de la RFE, debiendo la gestión fiscal asegurar el cumplimiento normativo. Para ello, los procesos internamente establecidos deberán mitigar o prevenir no solo el riesgo de sanción sino también el reputacional, construyendo una función fiscal que se organiza en procesos de decisión transparentes y seguros, tendentes a un cumplimiento voluntario y responsable del conjunto de la normativa tributaria.

Esta nueva perspectiva tiene la ventaja de ser un instrumento de gran utilidad tanto para el cumplimiento eficiente de las obligaciones tributarias como para la relación informada con los distintos grupos de interés (ya sean los directivos, consejo de administración, socios o la sociedad en general, además de la propia Administración tributaria) que pueden sentirse concernidos por «los impactos adversos» que la actuación empresarial pudiera ocasionar en esta materia.

La relevancia social de la gestión tributaria empresarial ha generado un cuerpo de recomendaciones, fundamentalmente impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (OCDE, 2010 y 2016), alrededor del buen gobierno corporativo de las empresas multinacionales, que se ha traducido en el desarrollo de los llamados marcos de control de los riesgos fiscales (*tax control framework*, TCF). Esta tendencia también ha tenido su repercusión directa en nuestro país, tanto en los respectivos códigos de buen gobierno promovidos por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) como en la normativa positiva, muy en particular en la importante modificación incorporada en la Ley de Sociedades de Capital en 2014.

Bajo estos parámetros, la gestión empresarial de los asuntos tributarios hay que situarla en el ámbito más amplio y genérico de la gestión de riesgos. La CNMV específicamente ha establecido esta gestión de los riesgos tributarios como una responsabilidad indelegable de los consejos de administración de las empresas cotizadas.

En concreto, consideramos que serían tres los riesgos específicos en materia tributaria. En primer lugar, estaría el riesgo en el cumplimiento, que aborda el conjunto de procesos, sistemas y medios de que una empresa dispone o emplea para cumplir con sus obligaciones tributarias. Dentro de esta categoría, será de especial relevancia cómo hacer frente al

riesgo interpretativo, que se refiere al proceso mediante el cual una empresa adoptará el criterio de interpretación de una particular norma tributaria y decidirá su aplicación al caso concreto. En relación con este punto existe una amplia normativa contable internacional que, si bien referida a los impuestos sobre los beneficios, enmarca adecuadamente los aspectos de valoración y registro de lo que se denominan «posiciones fiscales inciertas» (*Uncertain Tax Positions*, UTP)².

Los otros dos riesgos fiscales relevantes son el riesgo normativo y el riesgo reputacional. El primero se refiere al riesgo asociado a los cambios normativos y su impacto en los costes tributarios. Las empresas se ven obligadas a la adopción de decisiones en un marco normativo movedizo, incierto, en el que los cambios políticos pueden alterar el resultado previsto de operaciones y reestructuraciones, a veces de forma sustancial. Podrían citarse numerosos ejemplos de cómo la seguridad jurídica sufre con las innumerables modificaciones normativas en el ámbito tributario, dando lugar a situaciones de riesgo empresarial, modificaciones incorporadas mediante leyes de presupuestos o decretos-leyes de inmediata entrada en vigor, etc.

En cuanto al riesgo reputacional, nos referimos al conjunto de efectos que se pueden derivar en la actividad empresarial con origen en una eventual negativa consideración de los diferentes grupos de interés respecto a la empresa, con origen en asuntos de naturaleza tributaria y a él nos referiremos más adelante en particular.

La integración de estos riesgos dentro del *Marco integrado de gestión del riesgo empresarial* de COSO³ posiciona el riesgo tributario de tal forma que hace más eficiente su relación con las expectativas de las distintas partes interesadas.

Todo lo anterior configura un extenso cuerpo de referencias y recomendaciones que permiten estructurar eficientemente lo que sería una gestión responsable de los asuntos fiscales por parte de cualquier empresa tanto desde la perspectiva del cumplimiento legal (responsabilidad legal) como desde la consideración de su dimensión social (responsabilidad social).

Tal como se ha señalado anteriormente, es importante entender que los impuestos se liquidan mediante un proceso de concreción conjunta entre Administración tributaria y con-

² La IFRIC 23, «Uncertainty over Income Tax Treatments» –Incertidumbre en la aplicación del Impuesto sobre Beneficio–, aclara cómo se deben interpretar y aplicar los criterios de la IAS 12 (*International Accounting Standard*), sobre «impuestos a las ganancias». Para las empresas europeas cotizadas, es de obligatoria aplicación habiendo sido adoptada mediante Reglamento de 28 de octubre de 2018. La regla interpretativa (*International Financial Reporting Standards*) se emite en respuesta a la divergencia práctica en la aplicación de la IAS 12, en relación con el reconocimiento de posiciones fiscales inciertas (UTP por sus siglas en inglés), y su correspondiente registro como activos y pasivos por impuesto diferido y corriente. Esta regla se emite por el International Accounting Standards Board (el IASB) y se desarrolló por el IFRS Interpretations Committee (IFRIC).

³ Committee of Sponsorship Organizations of the treadway Commission (COSO).

tribuyente. Esto significa que el inicio del proceso de liquidación o concreción de la cantidad debida (soportada, retenida o repercutida) está confiado al contribuyente, al cual se le exige conocer las normas y determinar la cantidad a ser ingresada. Exigir que siempre y en todo caso esta cantidad coincida justa y exactamente con la que pueda derivarse de la interpretación que cada Administración pueda entender más adecuada, simplemente carece de sentido. Lo que sí cabe esperar, siempre y en todo caso, es que las empresas puedan demostrar la diligencia debida en los procesos de gestión de sus obligaciones tributarias y, en particular, la explicación razonada de los criterios y procesos de decisión de todas aquellas liquidaciones susceptibles ser valoradas de diferente forma por los distintos grupos de interés y muy en especial por las Administraciones tributarias.

Sin duda, la justicia de los sistemas tributarios se relaciona tanto con las leyes que determinan los diferentes tributos, como con las reglas que ordenan su aplicación y la forma en que finalmente sean aplicados. Son, no obstante, ámbitos que exigen un examen separado, ya que la responsabilidad del diseño del sistema no es la misma que la que se puede reclamar de quienes tienen que hacerlo efectivo. El primero sería fundamentalmente un ámbito cuya responsabilidad final principal corresponde al poder legislativo y, en cambio, el de aplicación corresponde tanto a la Administración tributaria como a los contribuyentes.

Es en este marco de aplicación normativa donde cabe entender la RFE que, como se ha tratado de explicar anteriormente, tiene un contenido extraordinariamente relevante desde su perspectiva social. Desde esta comprensión de la RSC es posible tratar todas las dimensiones de la fiscalidad empresarial y específicamente el interés general de maximizar la creación de valor por las empresas, compartido entre sus accionistas y la sociedad.

3. Crítica del riesgo reputacional como elemento estructural de la responsabilidad fiscal empresarial

Desde distintos ámbitos se ha impuesto una corriente de opinión cuyo mensaje común es que se están produciendo una serie de conductas antisociales en el ámbito empresarial, centradas en el ámbito tributario, que tienen como resultado que los países no pueden recaudar lo suficiente para atender sus compromisos sociales. Se identificaría así una insuficiente recaudación fiscal con una falta de responsabilidad social en el ámbito empresarial, una insuficiente RFE.

Hay que entender que, tal como acertadamente expone el profesor Calderón (2019, pp. 10-16):

[...] los impuestos y la función fiscal han salido del «espléndido aislamiento» en el que vivían dentro del seno de las grandes empresas y han alcanzado una visibilidad de primer nivel, resultando relevantes para la sociedad y los ciudada-

nos (dimensión ética y reputacional), para los accionistas, para los inversores (dimensión externa empresarial) y para el consejo de administración (dimensión corporativa).

En efecto, el número y relevancia de los interesados en el nivel de cumplimiento tributario y la suficiencia fiscal de los Estados se ha incrementado y, desde luego, en pocos ámbitos del derecho puede afirmarse con mayor certeza que en este del tributario el mismo nace del conflicto de intereses (Von Jhering, 1872). En el derecho tributario, los Estados y sus Administraciones tributarias, las empresas, sus accionistas y directivos, sus socios comerciales, las organizaciones sociales de carácter político, sindical, cívico o religioso, la Academia y los expertos, los consumidores, cada uno tiene y da su opinión, defiende o contrapone intereses.

Ahora bien, si el conflicto se resuelve mediante normas, que se van adaptando en cada momento y lugar a las particulares fuerzas en juego, el resultado es que no podremos hablar propiamente de RFE sin destacar la relevancia del principio de legalidad.

En este punto resulta imprescindible tener en cuenta que las distintas legislaciones nacionales y las convenidas internacionalmente, han venido estableciendo un marco normativo específico que trata de determinar lo que puede entenderse como aceptable en el ámbito tributario y, en particular, en el de la planificación fiscal internacional. En el establecimiento de este marco general, los principios en los que se basa la tributación y, en particular, la correspondiente a operaciones internacionales, hay que destacar que organizaciones como la propia Organización de las Naciones Unidas (ONU), la OCDE o la UE, han jugado un papel preponderante. También han de considerarse muy relevantes las aportaciones del resto de interesados, pero han sido estas organizaciones las que han determinado los principios y reglas básicas de lo «tributariamente correcto».

En concreto, son muy relevantes el modelo de convenio para evitar la doble imposición, las normas sobre precios de transferencia, las diversas normas que proceden de los documentos de la OCDE⁴ contra la erosión local de bases imponibles y el desvío de beneficios o las más genéricas de prevalencia de la sustancia sobre la forma, que configuran un conjunto de normas llamadas «antiabuso» (*General Anti Avoidance Rules*, GAAR), y todas ellas tienen como principal o exclusivo propósito la limitación del marco interpretativo de las opciones de planificación fiscal.

Adicionalmente, en los últimos tiempos, además del reforzamiento de este tipo de normas, han proliferado un sinfín de nuevas obligaciones de suministro de información y envío

⁴ El proyecto BEPS es la iniciativa más importante en este sentido siendo promovida por el G20 y la OCDE y en la que han participado 135 países para establecer una estrategia especificada en 15 acciones que tienen como propósito evitar lo que se ha calificado como planificación fiscal agresiva.

de datos a las Administraciones tributarias por parte de los contribuyentes e intermedios fiscales (asesores, bancos, etc.), con el fin de hacer más efectivo el control tributario⁵.

Todo ello configura el marco de referencia en la aplicación de la norma tributaria y nos debe permitir distinguir aquello que es legal de lo que no lo es. Como hemos señalado, no es un marco estático, sino en permanente evolución, configurando un concepto de justicia tributaria, de legalidad tributaria, cada día más exigente y global.

Llegados a este punto, no estaríamos hablando todavía ni de RSC ni de RFE, sino de cumplimiento o incumplimiento tributario *stricto sensu* y las consecuencias de dicho comportamiento, fuertemente influido por la generalización antes indicada de los sistemas de autoliquidación y «gestión delegada» de los más relevantes tributos.

Pero las opiniones antes citadas plantean un requerimiento adicional de valoración del cumplimiento tributario, no basado única o exclusivamente en la legalidad, sino referido a las repercusiones sociales de las conductas de todos o, al menos, ciertos contribuyentes, los de mayor relevancia económica.

A partir de este planteamiento, se ha ido construyendo una forma de entender la responsabilidad social en materia tributaria, enjuiciando las consecuencias sociales y económicas de decisiones empresariales (incluso personales) amparadas en criterios legales, pero cuya finalidad era la maximización del ahorro tributario u optimización fiscal. El objetivo de quienes así actúan consiste en generar rechazo social mediante la denuncia pública de lo que se consideran conductas antisociales, inmorales o contrarias al bien común. Se generaría así en los gestores de las compañías la percepción de un riesgo de negocio por los efectos que dicho rechazo pueda suponer en su actividad empresarial. Este rechazo social se entiende que provocará, en quienes resulten denunciados, la abstención de incurrir en dichas conductas, cumplidoras o no de la norma tributaria, pero definitivamente calificadas como socialmente incorrectas.

Para lograr este propósito, siguiendo esta lógica de denuncia pública, diversas organizaciones, de todo tipo (principalmente ONG), publican listas que pretenden mostrar quiénes serían las entidades que no son socialmente responsables. Dichas listas se configuran básicamente identificando ciertos parámetros relacionados con el impuesto sobre sociedades, que se configura como última (o mejor, única) ratio de un comportamiento responsable en el conjunto de la fiscalidad.

⁵ Basta referirse a los cientos de millones de datos recogidos en la «Campaña Anual de Declaraciones Informativas» o al SII del IVA en España y, en el ámbito internacional, el trabajo del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, o la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* y el imparable crecimiento del intercambio automático de información (según la OCDE, más de 90 jurisdicciones han intercambiado datos de 47 millones de cuentas en el extranjero, por un valor total de 4,9 trillones de euros, reportando 95 billones a las Haciendas de los respectivos titulares). También podemos referirnos a la información país por país que deben aportar los grupos multinacionales o a la que será exigida a partir de verano de 2020 a los «intermediarios fiscales».

El resultado es la aparición de un nuevo riesgo en el cumplimiento tributario, el denominado «riesgo reputacional», que se añadiría a los conocidos interpretativo y normativo, ya citados.

Ahora bien, aceptando la relevancia de un análisis del comportamiento tributario que supera la hasta ahora determinante barrera del principio de legalidad, debemos hacer un examen crítico de los criterios que se expresan como fundamento para la elaboración de las citadas clasificaciones de responsabilidad fiscal. El enjuiciamiento social de la conducta de personas o entidades en el ámbito tributario más allá de lo que la ley les ha exigido, no puede hacerse de una forma simple, desde el desconocimiento de los principios y extraordinaria complejidad de los sistemas tributarios actuales. La superposición de ámbitos de exigencia fiscal: central, regional y local, así como la aparición de multitud de figuras fiscales o parafiscales novedosas⁶, hace inviable, y muy injusto, otorgar un determinado grado de RFE o RSC en función de la cuota de un único impuesto. Baste recordar que un determinado cumplimiento tributario en un país o territorio puede haber vaciado la cuota en otro, o que una nueva exigencia parafiscal (para financiar cierta actividad pública, por ejemplo) puede reducir sensiblemente, como gasto deducible, la cuota en el controvertido impuesto sobre sociedades.

Los elementos más característicos de este planteamiento sobre una suficiente RFE o RSC, como riesgo reputacional en la actividad empresarial, serían los tres siguientes:

a) El concepto de «contribución justa» (o *fair share*).

Una referencia común al tratar esta materia es la que hace descansar la RFE en la idea de que las empresas, a la hora de liquidar sus impuestos, lo han de hacer con el propósito de satisfacer «la contribución justa».

Podría parecer obvio señalar que establecer cuál sea esa contribución justa es una tarea competencial exclusiva del legislador. El contribuyente y la Administración tributaria tienen la obligación de aplicar las normas establecidas y, en último término, corresponderá a la Administración de justicia la función de dirimir las controversias que pudieran surgir en el proceso de determinación de la deuda tributaria. Las empresas, como cualquier contribuyente, podrán hacer su propio análisis sobre si las normas y las cuotas tributarias que le son exigidas suponen una contribución justa. Pero esta apreciación no dejará de ser subjetiva y no cabe hacer descansar algo tan relevante como es la contribución tributaria a dicha subjetividad.

En definitiva, nuestro sistema jurídico descansa precisamente en que la legislación aplicable define la parte justa de contribución tributaria que corresponde a cada contribuyente y no la apreciación individual sobre si los impuestos que corresponda liquidar alcanzan el ideal de justicia tributaria que cada uno puedan tener.

⁶ En España, considerando impuestos del Estado, autonómicos y locales, se supera la centena.

No obstante, no sería realista despreciar la presión que este planteamiento supone a los contribuyentes. La forma en que organizan su actividad económica, estructuran sus operaciones y grupos empresariales, incluso los territorios en que operan, pueden hacer variar sustancialmente sus impuestos, sin merma del debido cumplimiento de la norma tributaria. Pero, operando dentro de la legalidad, ¿será legítima, o socialmente aceptable, cualquier decisión que adopten?

La cuestión será especialmente visible pues la mayoría de los impuestos, en la mayoría de los países, se gestionan con sistemas de autoliquidación. Es decir, los contribuyentes periódicamente están obligados a hacer una declaración en la que manifiestan que el impuesto correspondiente se calcula de una determinada forma e ingresan la cantidad resultante. Cualquier decisión se adoptará, por tanto, pudiendo estimar el coste tributario concreto de cada alternativa estudiada.

Que esta autoliquidación suponga que se ha cumplido con la obligación de contribuir, dependerá sin embargo de un juicio de legalidad externo (Administración tributaria y en su caso la de justicia) que solo se conocerá en un momento a veces muy posterior.

Sin duda, dicho juicio debiera estar basado en lo que la norma establece concretamente y no en las valoraciones que se puedan tener, individual o socialmente, sobre si dicha norma es la apropiada para hacer frente a las necesidades de recaudación o imperativo de justicia social del sistema tributario de que se trate y en el momento en que se haga dicho enjuiciamiento.

En definitiva, la concreción de la contribución justa a exigir a cada contribuyente es un proceso político que culmina en las normas que finalmente se establecen. En el proceso de aplicación de las normas tributarias corresponde tanto a los contribuyentes como a la Administración aplicar la letra y el espíritu de las mismas, pero no determinar esta aplicación a partir de un juicio subjetivo sobre la idoneidad de las mismas. Será, pues, justa la contribución realizada de acuerdo con la norma, rectamente interpretada y aplicada, aunque la opinión social en un momento dado pueda haber variado y exija un comportamiento distinto.

La opinión social podrá, a través de su voto, inclinarse hacia nuevas reglas más o menos exigentes e instar cambios, pero solo es la norma la que determina en el ámbito tributario lo que es justo.

b) La proscripción del abuso de incoherencias legales (*arbitrage*) en el ámbito fiscal internacional.

Cuando hablamos de contribución justa, otra referencia común será la abstención del «abuso de las incoherencias de los sistemas fiscales». La realidad es que, efectivamente, la creciente globalización de los negocios, la digitalización de la economía y la competencia

fiscal entre los Estados han provocado que los impuestos sobre la renta, particularmente el impuesto sobre sociedades, no ofrezcan seguridad a los Estados sobre la permanencia de sus respectivas bases imponibles, pudiendo comprometer significativamente sus necesidades de recaudación.

La consideración de que las empresas tuvieran que tributar por el impuesto sobre sociedades ignorando las posibilidades que les ofrece la globalización y digitalización de su actividad económica, como guía de comportamiento responsable, plantea ciertamente problemas relevantes. Algo similar ocurre con las ventajas fiscales que los Estados ofrecen a quienes desarrollen en su territorio determinada actividad económica.

Si de lo que estamos hablando es del «abuso» de las mencionadas incoherencias, esto ya se encuentra protegido por la normativa, tanto la interna como la convenida. La eficacia de estas normas para hacer frente a la llamada erosión de bases imponibles no cabe sustentarla en la apelación a lo que cada compañía entienda que es un comportamiento ético en esta materia, sino por el desarrollo de instrumentos jurídicos y controles efectivos que impidan el abuso aquí mencionado. Una muy gráfica forma de expresar los límites de la planificación fiscal la hizo, a mediados del siglo pasado, el laborista británico Dennis Healey, que dijo que la distancia que hay entre la planificación fiscal y la evasión fiscal es «el grosor de la pared de una cárcel». Por tanto, la abstención del abuso no es tanto una materia que tenga que ver con el cumplimiento voluntario sino simplemente con el cumplimiento de la ley.

Si de lo que hablamos es de evitar una ventaja fiscal que proporcione una actividad empresarial desarrollada en varios países, comparada con la realización de esa misma actividad en un solo país, sería en cambio muy discutible cuál habría de considerarse el interés social protegido y no menos problemático determinar la jurisdicción relevante para hacer este análisis. Algo parecido nos ocurre con la digitalización. ¿Tiene sentido dedicar esfuerzos y recursos a fabricar velas cuando se ha inventado la bombilla? ¿Deberíamos seguir recogiendo el trigo a mano cuando hay cosechadoras? Las ventajas, también fiscales, que proporciona a la actividad económica tanto la globalización como la digitalización, han de utilizarse ajustando los sistemas tributarios en lo que sea necesario para adaptarse a esta nueva realidad.

Es una obligación del legislador que puede recabar para ello el apoyo de los múltiples interesados en la fiscalidad, eliminar o reducir las incoherencias del sistema fiscal, su falta de adaptación a la realidad económica. Mientras tanto, las empresas habrán de cumplir con la normativa vigente en cada territorio, sin incorporar mejoras subjetivas o correcciones individuales, que no se corresponden a criterios de cumplimiento voluntario y responsable mediante procesos de decisión previamente establecidos, transparentes, eficientes y soportados desde el punto de vista interpretativo.

Un término especialmente esquivo, al tratar esta materia, es el de «paraíso fiscal». A pesar de su larga tradición en el ámbito tributario, es en los últimos años donde ha cobrado gran protagonismo. El problema que plantea esta calificación, hoy en día, es que su contor-

no es tan variable como las personas que lo utilizan. Dos son las características que, hasta la fecha, habían dado sustancia a este concepto: se trataría de jurisdicciones con una muy baja o ausencia de tributación y la utilización del secreto como garantía de opacidad, para el ocultamiento de rentas y haberes. En términos de responsabilidad fiscal es esta última característica la que hemos de considerar determinante, ya que evitar el pago de impuestos por medio de la ocultación, facilitada por una jurisdicción que, bajo la excusa del secreto, no suministra información tributaria a otro Estado, supone un claro incumplimiento de las obligaciones tributarias.

No podremos considerar, al menos desde el punto de vista técnico-tributario, paraíso fiscal a cualquier jurisdicción que esté comprometida con el intercambio de información con otros Estados. El suministro de información, automático o a requerimiento, pero preciso, completo e inmediato, permite a las Administraciones tributarias interesadas examinar la realidad económica subyacente de cualquier renta o patrimonio que se asigne a esa jurisdicción y determinará, en su caso, la artificiosidad o realidad económica subyacente de la localización de las rentas que corresponda.

En la actualidad, diversas organizaciones han elaborado listas que relacionan lo que denominan paraísos fiscales pero que se refieren fundamentalmente a jurisdicciones con tributaciones reducidas, siendo la opacidad o transparencia de sus Administraciones tributarias ignorada a estos efectos.

Una tributación reducida puede responder a muchas razones y estar siendo compensada mediante otros recursos (del Estado central, de recursos naturales, etc.) y no puede presuponer un juicio necesariamente negativo sobre su situación política o social. Debiera ser obvio que determinar negativamente la responsabilidad fiscal de cualquier empresa por el mero hecho de tener actividades en jurisdicciones que, manteniendo una reducida tributación, son transparentes en la información tributaria, carece de sentido.

Habremos de aceptar que cada Estado es soberano en la decisión del nivel de tributación que exige a sus contribuyentes y que, en ocasiones, puede aceptar incluso discriminar positivamente a los residentes a una región o zona (por su menor nivel de desarrollo, por su lejanía, etc.). Solo debiera dar lugar a la negativa consideración de «paraíso fiscal» si no acepta suministrar información a otros Estados cuando se la demandan en relación con personas, entidades u operaciones con relevancia en su respectivo territorio.

En realidad, cuando se plantea la discusión sobre un nivel de tributación mínimo, por debajo del cual habría un «paraíso fiscal», un territorio de baja o nula tributación, nos referimos a un problema específico del impuesto sobre sociedades, no del sistema tributario en su conjunto. Una baja carga fiscal en este impuesto ya hemos comentado que puede ser compensada de muchas formas, incluso dando lugar a una presión fiscal superior a la existente en países con tipos nominales mayores en el mismo impuesto. Si en el marco de la OCDE se están desarrollando importantes trabajos en esta materia, habrán de tener en

cuenta la diversidad de motivos y territorios afectados antes de imponer una regla que, a fuer de simple, acabe siendo tan injusta como la situación que pretendía combatir. La competencia fiscal entre Estados o territorios no es ni siempre ni necesariamente dañina, y la fórmula de integración internacional que pudiera acordarse habría de tener en consideración la necesidad de ciertos regímenes especiales.

c) La renuncia a las actividades de influencia en el proceso legislativo o de interpretación y aplicación de la norma tributaria

Una mención también usual es la que se refiere a la abstención de las empresas, o del mundo económico en general, de «usar su capacidad de influencia frente a gobiernos» para determinar su política fiscal. Pero es una idea que vuelve a tener contornos tan imprecisos, a la hora de establecer criterios de RSC, que no permite una construcción fácil a partir de la misma.

Efectivamente, esta influencia será ilegítima cuando no responda a los criterios de transparencia que debieran ser exigidos en toda relación con la Administración pública. Una vez más, la legislación aplicable debe sancionar las conductas impropias en este ámbito. Del mismo modo cabe razonar en relación con la gestión de las incompatibilidades por el ejercicio de cargo público, en particular con la Administración de justicia o puestos políticos claves.

En definitiva, no puede exigirse a una parte de la sociedad abstenerse de opinar e influir en los procesos políticos de producción normativa, de decisión y aplicación de los tributos. Podemos incluso señalar que es más responsable socialmente hacerlo que no hacerlo, siempre que se haga en un entorno abierto, público y transparente. Una empresa, un particular que desarrolle una actividad económica, directamente o a través de sus asociaciones, ejerce su responsabilidad fiscal cuando expresa opiniones en las que disiente, añade o pide modificaciones, tratando de influir en su Gobierno respectivo, siempre que lo haga en la forma antes indicada.

Todo lo anteriormente expuesto muestra que la imputación de un riesgo reputacional, al que las empresas pueden verse enfrentadas como consecuencia de un incumplimiento de alguno de los anteriores criterios, erróneamente fundamentado, puede llegar a comprometer los principios de legalidad y equidad, y en ningún caso puede ser el soporte de la RFE-RSC.

Una inadecuada comprensión de estos criterios daría lugar a un injusto instrumento de recaudación, adicional a la prevista por el sistema tributario, que pagarían quienes prefirieran asumir ese coste antes que exponerse a un infundado riesgo reputacional.

Finalmente, hay que insistir en dos aspectos que son necesarios para hacer un adecuado examen de los criterios y las listas sobre las que se construye dicho riesgo reputacional: la exclusiva consideración del impuesto sobre sociedades pagado localmente y que la RFE solo sería aplicable a las empresas multinacionales, de gran dimensión.

En realidad, la contribución tributaria de una empresa y, por tanto, la responsabilidad asociada a su cumplimiento efectivo abarca al conjunto de los impuestos aplicables a la actividad empresarial que, en muchos casos, ni siquiera otorga al de sociedades el papel más relevante para definir su contribución fiscal. Son muchos y muy diversos los impuestos y tasas que gravan la actividad económica desarrollada e ignorarlo solo conduce al error. Una simple comparación entre la cuenta 63, «Tributos», del Plan General de Contabilidad, y la cuota del impuesto sobre sociedades debiera bastar para entenderlo.

Algo parecido ocurrirá si comparamos resultados globales de una empresa o grupo empresarial con una singular cuota local del impuesto sobre sociedades. También parece obvio que en tal caso ofreceremos una información capciosa, o cuando menos confusa, pues tales resultados solo habrían de compararse con lo pagado en el conjunto de países en los que se han obtenido dichos resultados.

En segundo lugar, parece obvio señalar que la responsabilidad social que entraña el cumplimiento de las obligaciones tributarias alcanza al conjunto de personas y entidades que desarrollan actividades fiscalmente relevantes. La RFE no es patrimonio exclusivo de las grandes corporaciones, afecta a todos los contribuyentes, en particular a todos los que desarrollan una actividad económica. A menudo, quizá por la falta de transparencia en la comunicación de resultados recaudatorios, se imputan incumplimientos a sectores sociales o empresariales de forma demagógica y superficial. En este punto, para poder determinar dónde se encuentra cada uno, no estaría de más que la Administración tributaria publicara el porcentaje de la recaudación que proviene de cada tipo de empresas, según su ámbito, internacional, doméstico o local, por sectores de actividad o regímenes aplicables, ayudando así a desterrar errores comunes y poniendo en valor a quienes mejor cumplen⁷.

Finalmente, recordemos que la legislación tributaria, tanto la interna como la convenida, deben determinar un reparto suficiente y justo de la recaudación tributaria entre los Estados. Este es el reto que plantean la globalización, la digitalización y la competencia fiscal entre los Estados. La crítica expuesta trata de señalar que más que de RSC o de RFE, en muchos casos, de lo que realmente se habla es de las carencias de la normativa de los vigentes impuestos sobre sociedades, de la falta de voluntad política para enfrentar estos problemas y hacer frente a esos retos, tratando de responsabilizar de esas limitaciones a conductas empresariales que, cuando resultan abusivas, ya encuentran respuesta legal en nuestro sistema vigente.

⁷ Vid. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131. Directorate General Taxation and Customs Union, elaborado por Center for Social and Economic Research (Project leader), Institute for Advanced Studies (Consortium leader), in consortium with CPB, IFS, DIW, IPP, DONDENA, PwC, ETLA, ISER, IEB.



Referencias bibliográficas

- Calderón Carrero, J. M. (2019). Redimensionamiento de marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS. *Revista Análisis Tributario*, 378.
- IHS. (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. IHS, Institute for Advanced Studies.
- OCDE. (2016). *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. OECD Publishing, Paris. Recuperado de <<https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>>.
- OCDE. (2020). *International collaboration to end tax avoidance*. Recuperado de <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.
- OCDE. (2010). *A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies. Sixth meeting of OECD Forum on Tax Administration*. Istanbul, 15-16 September 2010.
- Von Jhering, R. (1872). *Der Kampf ums Recht*. Vittorio Klostermann.