



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL FENÓMENO DE LOS PARAÍDOS FISCALES.
Análisis de la cooperación internacional para su erradicación.**

Autor: Mónica Montoro Aguado

5ºE-3 C

Derecho Internacional Público y Relaciones Internacionales

Tutor: Antonio Díaz Narváez

Madrid
Abril 2021

RESUMEN

Este trabajo va a delimitar el concepto de paraíso fiscal, un término empleado de forma muy frecuente por la sociedad, pero, en la mayoría de las ocasiones, de forma errónea. Desde su origen, asociar los paraísos fiscales a islas caribeñas, donde los hombres más ricos del mundo esconden sus fortunas o los narcotraficantes blanquean su dinero ilegal, se ha configurado como un tópico. Sin embargo, estos territorios esconden actividades mucho más cercanas a la realidad; en ellos participan usuarios mucho más conocidos de lo que se imagina y tienen unas consecuencias económicas de una dimensión mucho mayor de lo que se piensa. Por ello, este trabajo trata de enfocar el concepto, dar una visión real del problema, que se configura como uno de los principales retos a nivel internacional en las últimas dos décadas. A su vez, se estudia la respuesta internacional que se ha dado a esta amenaza, analizando las principales actuaciones de varios organismos en esta materia, así como la eficacia de las mismas. En definitiva, se va a asentar el concepto de paraíso fiscal para poder concretar la magnitud de la cuestión, una cuestión de dimensión internacional donde la cooperación entre los países es fundamental para su erradicación.

PALABRAS CLAVES

Paraíso fiscal, jurisdicción de baja imposición, centros *offshore*, evasión fiscal, competencia fiscal desleal, intercambio de información y cooperación internacional.

ASBTRACT

This paper will define the concept of tax haven, a term frequently used by society, but most of the time erroneously. Since its origin, associating tax havens with Caribbean islands, where the world's richest men hide their fortunes or drug traffickers launder their illegal money, has become a cliché. However, these territories hide activities that are much closer to reality; they involve much more well-known users than one might imagine and have economic consequences of a much greater dimension than one might think. For this reason, this paper tries to focus on the concept, to give a real vision of the problem, which has become one of the main challenges at the international level in the last two decades. At the same time, it studies the international response to this threat, analyzing the main actions of various organizations in this area, as well as their effectiveness. In short, the concept of tax haven will be established in order to be able to specify the magnitude of the issue, an issue of international dimension where cooperation between countries is essential for its eradication.

KEY WORDS

Tax haven, low tax jurisdiction, offshore centers, tax evasion, unfair tax competition, exchange of information and international cooperation.

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
PALABRAS CLAVES	1
ASBTRACT	2
KEY WORDS.....	2
Listado de abreviaturas y acrónimos	5
Índice de Tablas.....	6
CAPÍTULO I	7
1. INTRODUCCIÓN	7
1.1 Justificación tema.....	7
1.2 Objetivos	8
1.3 Estructura y metodología	9
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	11
1. PARAÍOS FISCALES	11
1.1 Origen y evolución.....	11
1.2 Instituciones	12
1.3 Concepto y características	13
1.4 Listado de paraísos fiscales.....	16
2. AGENTES BENEFICIARIOS DE LOS PARAÍOS FISCALES.	25
2.1 Sujetos	25
2.2 Dimensión legal.....	28
2.3 Realidad: The big six US techs y los Papeles de Panamá	29
3. EFECTOS DE LOS PARAÍOS FISCALES	33
3.1 Intensificación de la competencia fiscal.....	33
3.2 Pérdida de inversión.....	35
3.3 Evasión y blanqueo de capitales.....	35
3.4 Favorece a la desigualdad social	36
3.5 Impide evolucionar a los países en vías de desarrollo	37
CAPÍTULO III: LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL	39
1. ANÁLISIS GENÉRICO DE LA ACTUACIÓN INTERNACIONAL.....	39
1.1 La OCDE.....	40
1.2 UE	45
1.3 La colaboración de otras organizaciones	52
2. LAS DISTINTAS LINEAS DE ACTUACIÓN.....	54
2.1. Rasgos característicos de la actuación de cada ente.....	54

2.2 Eficacia de la cooperación internacional.....	56
CAPÍTULO IV: CONCLUSIÓN.....	62

Listado de abreviaturas y acrónimos

ATAD	Directiva Anti-elusión Fiscal
ALD	Antilavado de dinero
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BICCIS	Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades
CFT	Contra Financiación del Terrorismo
Código de Conducta	Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas
Grupo	Grupo de Código de Conducta
G20	Grupo de los 20
FMI	Fondo Monetario Internación
ITAFFS	Ilicit and Tax Avoidance Related Financial Flows
Núm.	Número
Ob. Cit.	Obra Citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OFC	Offshore Financial Centre
ONU	Organización de las Naciones Unidas
Pp.	Páginas
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJN	Tax Justice Network

Índice de Tablas

Tabla 1: Lista de paraísos fiscales no cooperativos OCDE (2000)	17
Tabla 2: Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales 2017	18
Tabla 3: Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales 2021	19
Tabla 4: Centros Offshore FMI	20
Tabla 5: Índice de Opacidad Financiera 2020- Top 14	21
Tabla 6: Índice de paraísos fiscales para empresas - Resultados de 2021. Top 10.	22
Gráfico 7: Representación países miembros de la OCDE dentro del índice de TJN	23
Tabla 8: Lista actualizada Real Decreto 1080/199	24
Tabla 9: Actualizaciones de la Directiva 2011/16/UE	52
Tabla 10: Resumen actuación de cada organización en materia fiscal.....	55
Tabla 11: Total jurisdicciones que intercambian automáticamente información.....	57
Tabla 12: Total relaciones bilaterales en materia de intercambio de información	57
Tabla 13: Lista de decisiones definitivas adoptadas desde 2014 sobre la planificación fiscal.	58
Tabla 14: los principales miembros de la OCDE responsables de los abusos fiscales a nivel mundial por parte de las corporaciones.	60

CAPÍTULO I

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación tema

Hoy en día, el término paraíso fiscal es un concepto muy familiar entre la sociedad. La gran mayoría lo asocia a una herramienta o un medio para esconder cantidades de dinero procedentes de actividades ilegales, como son el terrorismo o blanqueo de capitales, entre otras. A su vez, a raíz de escándalos como la publicación de Los Papeles de Panamá o el caso Google, también es muy frecuente identificarlos con corrupción y prácticas como evasión fiscal. En otras palabras, la percepción social que se tiene de los paraísos fiscales es un conjunto de islas paradisíacas a las que acuden o bien terroristas y narcotraficantes a blanquear dinero ilegal, o bien, grandes fortunas y multinacionales como vía para la evasión de impuestos.

No obstante, el concepto va más allá de estas apariencias. Y, es que los paraísos fiscales juegan un papel fundamental en toda la economía mundial, supone una amenaza real y palpable para las sociedades modernas, fomentando el desarrollo de las crisis financieras, contribuyendo a la delincuencia financiera o aumentando la brecha de desigualdad entre los países modernos y los que están en vías de desarrollo.

De acuerdo con el último informe de Tax Justice Network, al año, los gobiernos mundiales pierden en torno a 427.000 millones de dólares como consecuencia de la desviación de capitales a paraísos fiscales.¹ Concretamente, de estos 427.000 millones, 245 suponen unas pérdidas en ingresos fiscales directos como consecuencia de la planificación tributaria de las multinacionales, beneficiándose estas de las lagunas fiscales. Dentro del contexto actual de COVID-19, el Tax Justice Network ha equiparado dichas pérdidas al salario de 34 millones de enfermeros. A su vez, el informe cifra las pérdidas por evasión fiscal en España en un total de 3.700 millones, lo que supone un 5% del PIB nacional.

¹ Brown, M., Bou Monsour, M., Christensen, J., Et al., “2020: La justicia fiscal en tiempos de la Covid-19”. Tax Justice Network, 2020 (disponible en https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf; última consulta 18/03/2021).

En definitiva, la existencia de paraísos fiscales es mucho más cuestionable de lo que se cree, suponiendo un problema de dimensión global que trae consigo consecuencias devastadoras, afectando tanto a las sociedades modernas, reflejándose en una pérdida en la calidad de vida como a los países en desarrollo, incrementando la pobreza e impidiendo su evolución.

Por ello, la actuación conjunta para hacer frente a las secuelas de estas jurisdicciones es imprescindible. Organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI), el Banco Mundial o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) han reiterado la importancia de la cooperación internacional en esta materia. De hecho, en los últimos años, se han impulsado varias iniciativas globales orientadas a paliar los daños económicos generados por los paraísos fiscales, así como la intención de diseñar un marco jurídico común y único en materia fiscal. No obstante, a pesar de todos estos intentos, los paraísos fiscales siguen siendo una amenaza real para la sociedad internacional.

1.2 Objetivos

Por medio de este trabajo, se pretende centrar el concepto de paraíso fiscal, así como analizar la respuesta internacional a la amenaza que suponen estas jurisdicciones. De esta manera, se pueden distinguir dos líneas de objetivos. Por un lado, toda la primera parte del trabajado, enfocada a un plano teórico, mientras que, la segunda línea va a estudiar la reacción mundial al problema expuesto.

Por ello, en lo que respecta a la parte teórica, el objetivo perseguido es centrar el concepto, esto es, lograr entender lo que implica que un territorio se califique como paraíso fiscal e, incluso, llegar a identificar aquellas jurisdicciones que los son. Para ello, se analizarán todos los rasgos característicos de estos territorios, así como sus orígenes o las consecuencias a nivel internacional que van a traer consigo. A su vez, también se desea describir el problema en sí, esto es, exponer los mecanismos y prácticas que actúan como vehículos para que los individuos se beneficien de su existencia. Finalmente, se busca analizar las consecuencias que traen consigo la existencia de estas jurisdicciones de baja imposición, es decir, una vez analizada la magnitud de la cuestión, analizar por qué este fenómeno supone una amenaza para la economía mundial.

Por otro lado, con relación a la segunda línea de objetivos, estos van más allá del plano teórico, centrándose en la reacción que ha tenido la comunidad internacional respecto a estas jurisdicciones. Concretamente, se pretende estudiar la respuesta de dos entidades con gran relevancia en el ámbito internacional, la OCDE y la Unión Europea. No obstante, para obtener una visión global de la cooperación internacional más completa, también se va a analizar las actuaciones de otros organismos comunitarios en la lucha frente a esta materia.

Por último, además de estudiar las medidas dirigidas a paliar las consecuencias de los paraísos fiscales, se desea determinar la eficacia de las mismas, esto es, el alcance y resultados que han tenido todos los esfuerzos internacionales previamente analizados.

En pocas palabras, dado el carácter universal de este problema, este segundo grupo de objetivos se va a centrar en analizar la colaboración internacional, buscando respuesta a las siguientes cuestiones: ¿Qué medidas se han adoptado para frenar los efectos derivados de los paraísos fiscales? ¿existe una efectiva cooperación internacional? ¿se ha logrado erradicar el problema?

En definitiva, el objetivo principal del trabajo se puede resumir en la comprensión del problema en general y el análisis de la actuación mundial respecto a la cuestión.

1.3 Estructura y metodología

El trabajo se estructura en torno a los objetivos previamente definidos, de tal forma que, se distinguen varios bloques:

- El Capítulo II recoge un análisis teórico del problema en su conjunto. Comienza definiendo el término de paraíso fiscal, así como todos sus elementos y rasgos característicos. Una vez centrada la idea, el apartado continúa identificando a los beneficiarios junto a las principales prácticas desarrolladas en este ámbito. Finalmente, el apartado tercero recopila los principales efectos que tienen estas jurisdicciones sobre el resto de Estados.
- El Capítulo III se centra en la colaboración internacional dentro de este contexto. Para ello, primero se exponen las principales medidas adoptadas por dos organismos con gran peso global, la OCDE y la UE. Además, se va a recoger los trabajos de otros

organismos internacionales sobre la materia, para así proceder a comparar la línea de actuación de cada uno y observar si realmente existe una cooperación internacional.

- Por último, se exponen las principales conclusiones del trabajo, contestando a las cuestiones previamente planteadas, relativas a la cooperación internacional.

Con relación a la metodología empleada, se ha realizado un análisis descriptivo por medio de fuentes secundarias, procediendo gran parte de la teoría de artículos académicos. A su vez, dicha literatura se ha obtenido a partir de las páginas oficiales de organismos muy actualizados en este campo, como son la OCDE, el FMI o la UE, entre otros. Por último, se ha acudido a las bases de otras instituciones especializadas en materia relacionadas, como es el Tax Justice Network, un organismo internacional que nace con la única finalidad de acabar con la existencia de los paraísos fiscales.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

1. PARAÍOS FISCALES

Este primer bloque, como se ha mencionado en el apartado primero, va a centrar el concepto desde un punto de vista teórico, estudiando tanto los rasgos característicos de estos territorios como sus usuarios y las prácticas implementadas entre ellos para beneficiarse de los mismos. El objetivo es entender que abarca el término de paraísos fiscal, esto es, su alcance y funcionamiento; la magnitud del problema.

1.1 Origen y evolución

Dentro de la evolución de los paraísos fiscales, se pueden distinguir tres momentos claves que impulsan su desarrollo. No existe una fecha como tal, de hecho, parte de la doctrina remonta su origen a la época de los romanos. No obstante, durante la década de los años 50, el término recibe un gran impulso. Se pueden distinguir tres líneas de VV: las colonias británicas; Europa occidental y dos estados norteamericanos, Delaware y New Jersey.

En primer lugar, con relación a Europa Occidental, el “secreto bancario” característico de la legislación de los países Bajos, Luxemburgo y Suiza atrajo a aquellos individuos que buscaban permanecer en el anonimato, beneficiándose de esta confidencialidad propia. A su vez, en Estados Unidos, Delaware y New Jersey se constituyen como uno de los primeros paraísos fiscales, caracterizados por sus bajos tipos impositivos.

Más tarde, la Corona Británica promulga una serie de leyes que supuso un gran impulso para el desarrollo de los paraísos fiscales, pues estas normas establecían como criterio para determinar el país de tributación el lugar donde se ubicaba el “centro de gestión y control” de las sociedades, desplazando el criterio tradicional de residencia.

Junto a la promulgación de estas leyes y la reorganización económica y financiera, que surge a raíz de la crisis del petróleo de los años 70, van a modificar el perfil usuario de estos territorios. Ya no solo van a acudir a estos las grandes fortunas, sino que las empresas también van a trasladar sus ingresos.

La flexibilidad de sus regímenes fiscales junto a la falta de transparencia convierte a estas jurisdicciones en territorios muy atractivos. De esta forma, los paraísos fiscales van a dejar de actuar como un sujeto pasivo, comenzando a competir dentro del ámbito fiscal

internacional, aprovechando sus regímenes favorables para atraer a capital extranjero que huye del régimen de su país de residencia.

Todo este fenómeno se ha visto favorecido por la globalización y las tecnologías, La libre circulación de capital, así como la falta de regulación internacional del sistema financiero facilitan las transacciones financieras de las multinacionales sin tener que rendir cuentas a sus jurisdicciones.

1.2 Instituciones

Como se ha menciano en el primer apartado, en materia fiscal, cabe destacar una serie de instituciones y organismos internacionales que van ejercer un papel muy activo dentro de este ámbito. A continuación, se mencionan algunos.

OCDE

La OCDE es uno de los primeros organismos en iniciar la lucha contra estas jurisdicciones de baja tributación. Desde finales de los años 90, la OCDE ha ido desarrollando numerosos proyectos dirigidos a combatir el secretismo bancario y la opacidad característica de estos regímenes fiscales. Toda su línea de actuación tiene como fin último impulsar la transparencia fiscal, fomentando la creación de una red de intercambio de información, con la participación de más de 135 países. Todos sus trabajos en la materia, así como la intención de lograr un entorno de competencia fiscal justa, hacen que se configure como uno de los organismos con mayor influencia en este campo.

Unión Europea

Por otro lado, la UE es uno de los mercados más afectados por la evasión fiscal. En este sentido, el mercado único se ve amenazado por los paraísos fiscales, erosionando los ingresos derivados del impuesto de sociedades de Estados miembros. Por ello, la entidad geopolítica también va a ser uno de los protagonistas en la gobernanza fiscal internacional, erradicando las prácticas abusivas que alteran el funcionamiento del mercado interior. Añadir, que la materia fiscal es una competencia compartida entre los Estados Miembros y la Unión, pues se incluye como parte del mercado interior, recogido como tal en el artículo 4 del TFUE.

FMI

Dada la razón de ser de este organismo, esta es, trabajar por el buen funcionamiento de la economía a nivel mundial, también va a desempeñar un papel muy activo en este ámbito, vigilando la política internacional y fortaleciendo las instituciones fiscales

Tax Justice Network

Por último, esta institución nace exclusivamente con la finalidad de acabar con la injusticia tributaria de estos territorios de baja tributación, es decir, a diferencia de los organismos anteriores, que van a dirigir parte de sus actuaciones a combatir los efectos de los paraísos fiscales, pero no de forma excluyente con otros aspectos, Tax Justice Network va a centrarse únicamente en la desigualdad fiscal.

1.3 Concepto y características

A pesar de ser un concepto muy familiar entre la sociedad, lo cierto es que no existe una definición concreta del término paraíso fiscal. Se trata de una idea abstracta que ha sido delimitada por algunas instituciones, como la OCDE o el FMI, sin llegar a un consenso común. De hecho, ya solo con la terminología de este fenómeno es problemática, existiendo diversas connotaciones como paraísos fiscales, jurisdicciones de bajo o nulo tipo impositivo, jurisdicciones *offshores* o *tax havens*, entre otras.

En términos generales, podemos definir paraíso fiscal como aquellos Estados que cuentan con un régimen fiscal beneficioso, donde la presión fiscal es inferior o incluso nula en comparación a la de otros países. Además, no es necesario ser ciudadano para beneficiarse de este régimen fiscal. En otras palabras, son aquellos territorios que ofrecen a empresas e individuos una alternativa fiscal más atractiva que la de sus respectivos países.

De acuerdo con la Real Academia Española, se trata de un “territorio caracterizado por su baja o nula tributación, la ausencia o escaso número de convenios para evitar la doble imposición y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros Estados.”²

² Real Academia Española: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª ed., [versión 23.4 en línea]. (disponible en <https://dle.rae.es>; última consulta 12/04/2021).

A su vez, una buena referencia para delimitar el concepto es la de la OCDE, posiblemente la más reconocida internacionalmente. De acuerdo con esta, la característica principal de un paraíso fiscal es la presencia de un régimen fiscal como vía de escape de las leyes de otras autoridades, siendo el elemento característico de estos regímenes la minimización o evasión de la obligación fiscal. No obstante, de acuerdo con la organización, esta característica es necesaria pero no suficiente, es decir, la posibilidad de rehuir el pago de impuestos no basta para poder calificar un territorio como paraíso fiscal. Cada país es libre de fijar su propia regulación a nivel fiscal, pudiendo existir territorios menos agresivos fiscalmente que otros, dependiendo de la elección de los legisladores. Por ello, la OCDE fijó en su informe de 1998 cuatro elementos clave para poder identificar un paraíso fiscal.³ Estos elementos son:

- a) la ausencia de tipo impositivo o únicamente la existencia de impuestos nominales
- b) la falta de un intercambio de información efectivo
- c) la falta de transparencia
- d) la ausencia de la actividad sustancial

Respecto al primer factor, se puede calificar como el elemento más fiel en la hora de identificar a un territorio como paraíso fiscal. Se trata de jurisdicciones con tipos impositivos más laxos que los del resto de países, ofreciendo la posibilidad a los no residentes de pagar menos impuestos que en sus respectivos regímenes fiscales.

El segundo y tercer elemento están interrelacionados, refiriéndose a la falta de información fiscal que ofrece una jurisdicción. Esto se traduce en el secreto bancario y opacidad de las operaciones que se desarrollan en dichos territorios, permitiendo a sus usuarios permanecer en el anonimato. Gran parte de los trabajos de la OCDE van a estar orientados en la lucha contra esta falta de transparencia, intentando fomentar la cooperación internacional fiscal.

Finalmente, el cuarto elemento característico a la flexibilidad por parte de estas jurisdicciones a la hora de exigir que las personas físicas o jurídicas que se benefician de sus regímenes fiscales desempeñen una actividad real. De esta forma, los paraísos fiscales

³ OCDE, “Harmful tax competition, an Emerging Global Issue”, 1998 (disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>; última consulta 13/04/2021)

acaban fomentando la evasión de impuestos, pues acaban atrayendo a sociedades con el único objetivo de pagar menos impuestos.

A su vez, la UE sigue la misma línea que la OCDE a la hora de identificar un lugar como paraíso fiscal, utilizando como criterios la falta de transparencia e intercambio de información de las operaciones financieras; nulas o mínimas tasas impositivas y la flexibilidad de sus regímenes, caracterizada por alejarse de las normas mínimas aceptadas de gobierno corporativo y responsabilidad.⁴

Por otro lado, el Fondo Monetario Internacional se va a referir a este tipo de jurisdicciones como *Offshore Financial Centers* (OFC). Esta institución tampoco proporciona una definición concreta del término, sino que, de forma similar a la anterior, identifica una serie de rasgos o elementos propios de los centros *offshore*.⁵ Concretamente considera como tal a:

- Jurisdicciones donde la mayor parte de las operaciones que realizan sus instituciones financieras son con agentes extranjeros.
- Sistemas financieros con activos extranjeros que van a financiar la economía doméstica.
- Cualquier jurisdicción que ofrezca un tipo impositivo bajo o nulo, secreto bancario o régimen fiscal flexible.

Todas las definiciones anteriores son muy similares, caracterizando los paraísos fiscales con elementos muy específicos. No obstante, Tax Justice Network va a separarse de esta línea, guiándose por un concepto más amplio. Para esta organización, cualquier territorio que permita a corporaciones multinacionales e individuos huir de las jurisdicciones donde

⁴ Remeur, C., “Listing of tax havens by the EU”. European Parliamentary Research Service, PE 621.872, 2018 (disponible en <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>; última consulta 03/03/2021).

⁵ Monetary and Exchange Affairs Department, “Offshore Financial Centers - Background Paper”. IMF, 2000 (disponible en https://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm#II_A; última consulta 06/03/2021)

operan y viven, esto es, facilitarles una vía para y pagar menos impuestos de los que realmente deberían, van a ser considerados paraísos fiscales.⁶

En definitiva, a pesar de no existir una definición consensuada, todos los organismos definen estos territorios a partir de sus rasgos característicos, utilizando todos criterios muy similares a la hora de identificarlos.

Para finalizar este apartado, además de los rasgos característicos ya expuestos, otras características comunes en todos los paraísos fiscales son la calidad del gobierno y su reducido tamaño. A su vez, el estudio realizado por Dharmapala y Hines en 2009 elabora un listado de países identificados como paraísos fiscales, extrayendo un atributo común en todos ellos: la estabilidad política.⁷ De acuerdo con el estudio, existe una correlación positiva entre la estabilidad política y la posibilidad de convertirse en un paraíso fiscal.

1.4 Listado de paraísos fiscales

Al igual que no existe consenso en la definición del término paraíso fiscal, tampoco existe un listado único que recoge los territorios que son considerados como tal. Cada institución, atendiendo a los criterios que van a seguir para reconocer a una jurisdicción como paraíso fiscal, va a tener un listado propio. A continuación, se recogen los listados de algunas instituciones y organismos ya mencionados.

OCDE

En el año 2000, la OCDE publicó una lista que recogía a 38 países considerados como paraísos fiscales o de baja tributación.⁸

⁶ Tax Justice Network, “Tax havens and secrecy jurisdictions”, 2020 (disponible en <https://www.taxjustice.net/topics/tax-havens-and-secrecy-jurisdictions/>; última consulta 08/03/2021)

⁷ Dharmapala, D., Y Hines, J., “Which countries become tax havens” NBER Working Paper No. 12802 (disponible en https://www.nber.org/system/files/working_papers/w12802/w12802.pdf; última consulta 23/02/2021)

⁸ OCDE “Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, 2000 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>; 11/03/2021)

Tabla 1: Lista de paraísos fiscales no cooperativos OCDE (2000)

Lista de paraísos fiscales no cooperativos OCDE (2000)				
Andorra	Islas Caimán	Liberia	Niue	Islas Vírgenes de EE. UU.
Anguilla	Islas Cook	Liechtenstein	Panamá	Vanuatu
Antigua and Barbuda	Chipre	Malta	Samoa	
Aruba	Dominica	Islas Marshall	San Marino	
Las Bahamas	Gibraltar	Mauricio	Seychelles	
Bahrain	Granada	Mónaco	St. Lucia	
Bermuda	Guernsey	Montserrat	St. Kitts & Nevis	
Belice	Isla de Man	Nauru	San Vicente y las granadinas	
Islas Británicas y Vírgenes	Jersey	Antillas Neerlandesas	Turks & Caicos Islands	

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de la OCDE.

No obstante, para 2003, 31 de las 38 jurisdicciones se comprometieron a aplicar los principios de transparencia e intercambio de información, pasando a una segunda lista de territorios cooperadores.

De esta forma, se distinguen dos listas, una lista negra, que recoge aquellas jurisdicciones que no habían implementado los principios de transparencia e intercambio de información y otra, la lista gris, formada por aquellas jurisdicciones que se encontraban en el primer listado, pero se habían comprometido a adaptar estos principios de cooperación fiscal. Así la lista se fue actualizando y para el 2009 todas las jurisdicciones se habían comprometido a colaborar en materia fiscal, quedando está obsoleta. Actualmente, la OCDE no reconoce ninguna jurisdicción como paraíso fiscal no cooperador.⁹

⁹ OCDE, “List of Unco-operative Tax Havens” (Disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>; última consulta 24/03/2021)

Unión europea

A diferencia de la lista de la OCDE, que utilizaba como criterio principal la falta de intercambio de información y secretismo bancario, el Consejo Europeo elaboró, en el 2017, una lista negra que recogía aquellos regímenes fiscales que facilitaban la evasión y el fraude fiscal.¹⁰

La Tabla 2 recoge todos los territorios que, en este primer momento, consideraban paraísos fiscales.

Tabla 2: Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales 2017¹¹

Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales 2017		
Samoa Americana	Región Administrativa Especial de Macao	Santa Lucía
Baréin	Islas Marshall	Samoa
Barbados	Mongolia	Trinidad y Tobago
Granada	Namibia	Túnez
Guam	Palaos	Emiratos Árabes Unidos
República de Corea	Panamá	

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Consejo Europeo (2017).

El mecanismo de la lista era muy similar al de la OCDE, elaborando un segunda lista gris que incluiría aquellas jurisdicciones que se comprometían a cumplir con los requisitos fiscales fijados por la Unión Europea. De esta forma, a los territorios que aparecían en el primer listado de 2017 se les dio un plazo de dos años para adaptar los principios fijados. A partir del 2020, la lista se fue actualizando dos veces por año. La última actualización se hizo el 22 de febrero de 2021, quedando está compuesta por el siguiente cuadro.

¹⁰ Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea, “Fiscalidad: lista de la UE de países y territorios no cooperadores”, 2021 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>; última consulta 09/03/2021)

¹¹ Conclusiones del Consejo de la Unión Europea núm. 15429/17, de 5 de diciembre de 2017 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 30/03/2021

Tabla 3: Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales 2021¹²

Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales 2021	
Samoa Americana	Palaos
Anguila	Panamá
Dominica (nuevo)	Samoa
Fiyi	Seychelles
Islas Vírgenes de los Estados Unidos	
Guam	Trinidad y Tobago
República de Corea	Vanuatu

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos del Consejo Europeo (2021).

FMI

Junto al informe que recoge los rasgos característicos de lo que esta institución entiendo como territorio offshore, aparece un listado de países con centros offshore que se adjunta a continuación.

¹² Conclusiones del Consejo de la Unión Europea núm. 2021/ C66/10, de 26 de enero de 2021 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 26/03/2021

Tabla 4: Centros Offshore FMI

Africa	Asia and Pacific	Europe	Middle East	Western Hemisphere
Djibouti	Cook Islands (FSF)	Andorra (FSF)	Bahrain (J) (OG) (FSF)	Anguilla (FSF)
Liberia (J)	Guam	Campione	Israel	Antigua (FSF)
Mauritius (OG) (FSF)	Hong Kong, SAR (J) (OG) (FSF)	Cyprus (FSF)	(OG) Lebanon (J) (OG) (FSF)	Aruba (J) (OG) (FSF)
Seychelles (FSF)	Japan ¹	Dublin, Ireland (FSF)		Bahamas (J) (OG) (FSF)
Tangier	Labuan, Malaysia (FSF)	Gibraltar (FSF)	(OG)	Barbados (J) (OG) (FSF)
	Macao, SAR (FSF)	Guernsey (FSF)	(OG)	Belize (FSF)
	Marianas	Isle of Man (FSF)	(OG)	Bermuda (J) (OG) (FSF)
	Marshall Islands (FSF)	Jersey (FSF)	(OG)	British Virgin Islands (FSF)
	Micronesia	Liechtenstein (FSF)		Cayman Islands (J) (OG) (FSF)
	Nauru (FSF)	London, U.K.		Costa Rica (FSF)
	Niue (FSF)	Luxembourg (FSF)		Dominica
	Philippines	Madeira		Grenada
	Singapore ² (J) (FSF)	(OG) Malta (FSF)	(OG)	Montserrat
	Tahiti	Monaco (FSF)		Netherlands Antilles (J) (OG) (FSF)
	Thailand ³	Netherlands		Panama (J) (OG) (FSF)
	Vanuatu (J) (FSF)	(OG) Switzerland (FSF)		Puerto Rico
	Western Samoa (FSF)			St. Kitts and Nevis (FSF)
				St. Lucia (FSF)
				St. Vincent and Grenadines (FSF)
				Turks and Caicos Islands (FSF)
				United States ⁴
				Uruguay
				West Indies (UK) (J) ⁵

Fuente: Basado en Errico and Musalem (1999), IMF Working Paper WP/99/5

Tax Justice Network

Dentro de este contexto, Tax Justice Network sigue una línea completamente distinta al resto de organismos. Como se ha mencionado, para esta red, el término paraíso fiscal es mucho más amplio, no solo considerando a pequeñas islas paradisíacas, sino que, también, va a incluir grandes potencias como Estados Unidos o miembros de la OCDE.

A su vez, la entidad ha elaborado dos índices, uno sobre el secreto financiero y otro relativo a los paraísos fiscales en el ámbito empresarial. Ambos se crean a partir de la evaluación conjunta de las leyes, regulación y convenios de todas las jurisdicciones a nivel mundial.

Con este índice, la Red de Justicia Fiscal busca romper con los estereotipos clásicos de los paraísos fiscales como pequeñas islas paradisíacas. De hecho, el índice revela que los países con una mayor opacidad fiscal son los países miembros de la OCDE.

A continuación, se recogen los primeros países de cada índice. Las tablas se han realizado en base a la última actualización de cada índice.

Tabla 5: Índice de Opacidad Financiera 2020- Top 14¹³

Índice de Opacidad Financiera 2020- Top 14	
Islas Caimán (Territorio británico de ultramar)	Países Bajos
EE. UU	Islas Vírgenes Británicas (Territorio británico de ultramar)
Suiza	Emiratos Árabes Unidos
Hong Kong	Guernsey
Singapur	Reino Unido
Luxemburgo	Taiwán
Japón	Alemania

Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Tax Justice Network (2020)

¹³Tax Justice Network, “Financial Secrecy Index”, 2020 (disponible en <https://fsi.taxjustice.net/en/>; última consulta 21/03/2021).

Tabla 6: Índice de paraísos fiscales para empresas - Resultados de 2021. Top 10.¹⁴

Índice de paraísos fiscales para empresas - Resultados de 2021. Top 10	
Islas Vírgenes Británicas (Territorio británico de ultramar)	Suiza
Islas Caimán (Territorio británico de ultramar)	Hong Kong
Bermudas (territorio británico de ultramar)	Jersey (Dependencia de la Corona Británica)
Países Bajos	Emiratos Árabes Unidos
Luxemburgo	Singapur

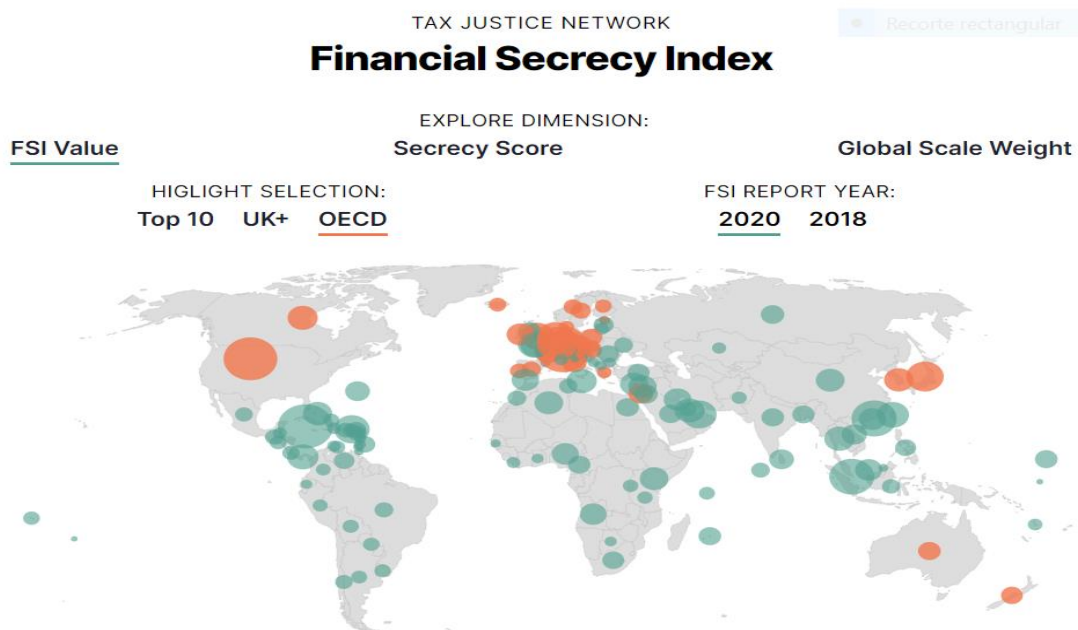
Fuente: elaboración propia a partir de los datos de Tax Justice Network (2021)

Como podemos observar, más de la mitad de los países que lideran el ranking, de acuerdo con la evaluación de Tax Justice Network, son miembros de la OCDE y, muchos de ellos, a su vez, de la UE. Es sorprendente como en las “listas negras” elaboradas por la OCDE y la UE, todas las jurisdicciones tienen un atributo común: son islas paradisíacas. Sin embargo, no incluyen ningún país industrial. De hecho, la OCDE actualmente no reconoce a ninguna jurisdicción como paradisíaca.

A su vez, el Gráfico 1, elaborado por el propio Tax Justice Network, recoge una imagen de los países miembros de la OCDE que aparecen en este índice de secreto financiero, sobre todo los países europeos.

¹⁴Tax Justice Network, “Corporate Tax Haven Index 2021”, 2021 (disponible en <https://cthi.taxjustice.net/en/>; última consulta 23/03/2021)

Gráfico 7: Representación países miembros de la OCDE dentro del índice de TJN



Fuente: *Financial Secrecy Index – Results 2020, Tax Justice Network.*

Legislación española

Por último, la legislación española va a considera como paraíso fiscal a) todas aquellas jurisdicciones que aparezcan reconocidas como tal reglamentariamente; b) todas las que estas recogidas en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

No obstante, a raíz del Real Decreto 116/2003, todas aquellas jurisdicciones que adopten unos determinados convenios comunitarios dejarán de ser considerados como tal.

De esta forma, a partir de 2015, la lista se ha ido actualizando de acuerdo a los siguientes criterios:

- A. Suscripción de un convenio que evite la doble imposición internacional, así como el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.
- B. El sistema de intercambio de información.

C. La evaluación llevada a cabo por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.¹⁵

Actualmente, los territorios que España califica como paraísos fiscales son los siguientes.

Tabla 8: Lista actualizada Real Decreto 1080/1991¹⁶

Lista actualizada Real Decreto 1080/1991		
Antigua y Barbuda	Islas Turks y Caicos	Islas Cook
Islas Caimanes	Islas Vírgenes Británicas	Granada
Sultanato de Brunei	Reino Hachemita de Jordania	Islas de Guernesey y de Jersey
Fiyi	República de Liberia	Isla de Man
República de Dominica	Principado de Mónaco	Mauricio
Islas Malvinas	República de Seychelles	San Vicente
Islas Marianas	Emirato del Estado de Bahrein	República de Naurú
Montserrat	Gibraltar	República de Vanuatu
Islas Salomón	Anguilla	Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
Santa Lucía	Bermuda	Macao
República Libanesa	Principado de Liechtenstein	

Fuente: elaboración propia a partir del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre de 2016

A partir de entonces, las actualizaciones de la lista se irán haciendo de forma expresa, analizando caso por caso los criterios ya mencionados.

¹⁶ Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (BOE núm. 237, 30 de septiembre de 2016)

2. AGENTES BENEFICIARIOS DE LOS PARAÍOS FISCALES.

Una vez definido el concepto y analizado los rasgos más característicos de estos territorios, así como expuestos los diferentes listados que recogen aquellos estados considerados como tal, conviene identificar a los usuarios que se benefician de estas jurisdicciones para comprender el concepto en sí.

2.1 Sujetos

A la hora de hablar de los beneficiarios de estas jurisdicciones, podemos distinguir tres tipos de sujetos: bancos, empresas internacionales e individuos de gran patrimonio. Todos ellos buscan explotar el favorable régimen de los paraísos fiscales.

La banca

De acuerdo con Alberto Garzón Espinosa, los bancos son la base del mercado financiero. Tradicionalmente, con el origen del capitalismo, su principal fuente de ingresos procedía de los empréstitos. No obstante, el mercado financiero ha experimentado una evolución muy intensa en los últimos años, surgiendo nuevas operaciones financieras. Consecuentemente, la banca se ha ido adaptando a estas nuevas formas de actuación, desplazando las actividades relativas a la concesión de préstamos por la inversión en fondos.¹⁷

De esta forma, los fondos se configuran como actividad principal de la banca actual. Dentro de este contexto, se distinguen distintos tipos de fondos, pero, a efectos fiscales, los que interesan son los llamados fondos de cobertura o *hedge funds*. La principal diferencia con el resto, es el elevado riesgo que asumen, invirtiendo en una mayor variedad de productos financieros en comparación con el resto. Este riesgo va ligado, o bien, a una elevada rentabilidad, o bien, pueden conllevar a grandes pérdidas de capital. Es por ello que, las instituciones los someten a una rigurosa legislación, tratando de paliar ese riesgo.

En este contexto aparecen los paraísos fiscales, jurisdicciones donde los fondos de cobertura apenas están regulados. Así, estos territorios se vuelven muy atractivos para la

¹⁷ Garzón Espinosa, A. (2011) Paraísos fiscales en la globalización financiera, HAOL, Núm. 26, 141-153

banca, que va a redirigir grandes cantidades de dinero a estas jurisdicciones, con la confianza de obtener una alta rentabilidad de sus inversiones. En un principio, las altas ganancias de estas operaciones no suponen ningún problema, la cuestión surge cuando el valor de la inversión se derrumba, teniendo que ser los propios bancos los que asuman esas elevadas pérdidas. Esto, a su vez, se traduce en pérdidas para todos los particulares que han depositado su capital en dichos bancos.

Las empresas transnacionales

Se trata de grupos empresariales formado por una empresa principal (la matriz) que tiene el control de las demás (empresas filiales), distribuidas por todo el mundo. Estas agrupaciones empresariales aprovechan las jurisdicciones de baja imposición para pagar la menor cantidad de impuestos posible.

Asimismo, en 2020, el Tax Justice Network estimó que las empresas multinacionales desvían anualmente 1.38 billones de dólares a paraísos fiscales, provocando unas pérdidas a nivel mundial 245 mil millones de dólares en ingresos fiscales directos.

Existen diversas prácticas para reducir el pago de impuestos. Tradicionalmente, las empresas transnacionales aprovechan los beneficios fiscales de los paraísos creando filiales en dichas jurisdicciones mientras que la empresa matriz permanece ubicada en su país de origen. Así, logran pagar menos impuesto, pues las filiales, donde se desarrollaba la actividad, estaban sujetas a la jurisdicción de los paraísos fiscales, mientras que, la empresa matriz, sujeta a su legislación nacional, únicamente tiene el control, no la actividad empresarial.

No obstante, ante la situación, los países de la OCDE han aplicado el principio de domiciliación como regla fiscal. Dicho principio establece como contribuyentes a todos aquellos sujetos que estén domiciliados en el país nacional, independientemente de donde hayan obtenido los ingresos. De esta forma, aunque las empresas filiales se localicen en paraísos fiscales, se aplicará el sistema fiscal del país donde este domiciliado el grupo. Esto, a su vez, ha llevado a las empresas a directamente domiciliar la matriz en el propio paraíso fiscal.

Otro método también muy practicado es la transferencia de precios. De forma muy simple, se trata de determinar el precio de una transacción entre dos entidades propiedad de la misma persona o empresa, es decir, a qué precio se va a vender la mercancía. La

peculiaridad es que los intervinientes pertenecen al mismo sujeto como por ejemplo una transacción entre la matriz del grupo y una filial.

De forma general, la fijación de precios se hace de acuerdo con la ley de la oferta y la demanda, entre otros factores. Sin embargo, cuando la transacción se da entre dos entidades de un mismo grupo estos factores dejan de tener importancia a la hora de fijar el precio de venta. A su vez, si ambas partes están asentadas en un mismo país, en términos fiscales no se ven afectadas porque ambas van a estar sujetas al mismo sistema. El problema surge cuando se encuentran ubicadas en territorios distintos, de tal forma que cada una va a estar sujeta a un régimen fiscal diferente. Esta situación es aprovechada por el grupo empresarial para beneficiarse del sistema impositivo más bajo y así aumentar sus beneficios fiscales.

Es un procedimiento sencillo: la filial sujeta al tipo impositivo alto va a comprar a la del tipo impositivo más bajo. Cuanto más elevado sea el precio de transferencia, mayor será el coste para el comprador (filial de tipo impositivo alto). Esto reducirá sus ganancias, consecuentemente su base impositiva y acabará pagando menos impuestos. Paralelamente, el vendedor (filial de tipo impositivo bajo) obtiene unas ganancias que van a estar gravadas a un tipo impositivo más bajo, aumentando los beneficios netos globales.¹⁸ Es importante resaltar que no están cometiendo un delito, simplemente trasladan sus beneficios a lugares con impuestos más bajos.

Por último, otros dos mecanismos, también muy frecuentes, son los préstamos otorgados entre filiales y la reubicación de la propiedad intelectual en jurisdicciones¹⁹. El primero, va a explotar los intereses generados por un préstamo, de tal forma que, la filial de la jurisdicción con baja tasa impositiva va a conceder un préstamo a otra filial del grupo. Así, la filial deudora, sujeta a un régimen fiscal elevado, disminuirá sus beneficios como consecuencia del gasto recogido por los intereses del préstamo. De esta forma, la base impositiva será menor, y, consecuentemente, cuota impositiva a pagar. De este mismo modo, las grandes compañías tecnológicas transfieren su propiedad intelectual a una filial

¹⁸ Benari, G., “Tricky Tax: Two tax avoidance schemes explained”, Institute of Scientific & Technical Communicators, 2009 (disponible en http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/Tricky_Tax_GBenari.pdf; última consulta 13/01/2021)

¹⁹ Missé, A., “Malas artes en la evasión fiscal”, El País, 2019 (disponible en https://elpais.com/economia/2019/02/17/actualidad/1550416403_045369.html; última consulta 15/02/2021)

ubicada en un país con un régimen fiscal más ventajoso. Apple, Google, Microsoft o Facebook son ejemplos de multinacionales que se aprovechan de las ventajas que ofrecen los paraísos fiscales.

En definitiva, existen numerosos mecanismos desarrollados por las multinacionales, teniendo todos como fin último la elusión en el pago de impuestos, esto es, lograr reducir la cantidad de impuestos que pagarían en sus respectivas jurisdicciones, aprovechando los beneficios fiscales que ofrecen los paraísos, concretamente, las bajas tasas impositivas.

Los individuos de gran patrimonio

Por último, este tercer usuario, al igual que el grupo anterior, trata de rehuir de sus sistemas fiscales nacionales, para pagar una menor cantidad de impuestos. Cabe señalar que se va a considerar individuo de grandes patrimonios a todos aquellos cuya fortuna tenga un valor neto de 1 millón de dólares.

Las grandes fortunas acuden a las jurisdicciones offshore, asesorados por terceras personas, normalmente por la Banca Privada, buscando beneficiarse de las bajas tasas impositivas, así como del secreto bancario y la opacidad de estas jurisdicciones. En definitiva, son dos las razones que impulsan a estos usuarios a redirigir su patrimonio a estos territorios: pagar menos impuestos y mantener sus operaciones e identidad en el anonimato.

En términos numéricos, Tax Justice Network (TJN) cifra las pérdidas anuales por la evasión fiscal protagonizada por contribuyentes de grandes riquezas en 182 mil millones de dólares²⁰. Además, los responsables de estas pérdidas son en mayor parte los países miembros de la OCDE, representando casi un 51% del total de los impuestos perdidos a nivel mundial por la evasión individual.

2.2 Dimensión legal

Como se ha mencionado en el apartado anterior, existen numerosos mecanismos practicados por los beneficiarios de los paraísos fiscales para escapar de sus respectivas jurisdicciones. No obstante, todas ellas sirven como vía para lograr un mismo objetivo:

²⁰ “La justicia fiscal en tiempos de la Covid-19”, Ob. Cit.

beneficiarse de estas jurisdicciones con regímenes fiscales más atractivos, logrando pagar menos impuestos. Pero, ¿están todas estas prácticas amparadas por la ley? o, lo que es lo mismo, ¿son legítimas todas estas actuaciones? La respuesta dependerá del tipo de mecanismo u acción que se ejercite.

De esta forma, podemos agrupar en dos tipos de actos todas las actuaciones anteriores: la elusión y la evasión fiscal.

Respecto a la elusión fiscal, va a recoger aquellos actos que buscan minimizar la deuda tributaria dentro de los límites legales, es decir, los sujetos van a utilizar métodos legítimos para reducir su responsabilidad fiscal, aprovechándose de las lagunas legales.

Sin embargo, la evasión fiscal es cualquier acto ilícito dirigido a reducir el total de impuestos a pagar. Se trata de prácticas que muestran un menor beneficio del realmente obtenido para, así, reducir la carga fiscal del contribuyente.

Al final, ambas prácticas tratan de ahorrar impuestos, la diferencia es que la elusión fiscal está dirigida a reducir al mínimo la carga fiscal, dentro de los límites legales, mientras que, la evasión busca no pagarlos directamente.

2.3 Realidad: The big six US techs y los Papeles de Panamá

Para acabar con esta sección, resulta interesante estudiar algún ejemplo real de lo expuesto, para observar que se trata de un problema que, a pesar de pasar desapercibido, es mucho más común de lo que realmente creemos. En definitiva, lo que se pretende es no solo exponer la cuestión en sí, sino que, además, mostrar la gravedad de la misma, recogiendo ejemplos reales de multinacionales de reconocido prestigio que ejercen este tipo de prácticas fiscales.

2.3.1. The big six US techs

En primer lugar, con relación a la evasión fiscal protagonizada por multinacionales, cabe mencionar el estudio llevado a cabo por la organización Fair Tax Mark, que acusa a las grandes tecnológicas estadounidenses de ser responsables de la pérdida de 100.000 millones de dólares en impuestos recaudados durante los últimos diez años.²¹ Entre las

²¹ Fair Tax Mark, “The Silicon Six and their \$100 billion global tax gap”, 2019. (disponible en <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf>; última consulta 19/03/2021)

empresas acusadas se encuentran Amazon, Google, Facebook, Apple o Microsoft, todas ellas trasladando sus ingresos a paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación. A continuación, se exponen la situación de dos de estas multinacionales, Google y Amazon.

Caso Google

El caso de la compañía Google Inc. es un claro ejemplo de las prácticas llevadas a cabo por estas entidades. Entre 2007 y 2010, la empresa norteamericana se ahorró un total de 3,1 millones de dólares en impuestos²². Para ello, utilizó una técnica de elusión fiscal que cada vez tiene más aceptación entre las grandes compañías internacionales, la estrategia *Double Irish With a Dutch Sandwich*. Esta técnica se puede resumir en la combinación de la legislación fiscal irlandesa y holandesa para, así trasladar los beneficios a jurisdicciones con bajas o nulas tasas impositivas.²³

A pesar de que la mayor parte de los ingresos de Google proceden de sus ventas en Reino Unido, sus beneficios están sujetos al régimen fiscal estadounidense, siendo este de un 35%, mientras que el irlandés es tan solo un 12,5%. De esta forma, la multinacional procedió a constituir dos empresas en territorio irlandés, aprovechando así su tipo fiscal.

A su vez, a estas empresas, conocidas como Google Holding, Irlanda, les traslada toda la propiedad intelectual y tecnológica para desarrollar su actividad. Es importante resaltar que para cumplir con la norma *Controlling Foreign Corporation*, una de ellas debe ejercitar todo el comercio en Reino Unido, pero, su gestión fiscal y administrativa se ejerce desde Irlanda. Paralelamente, a la otra sociedad le va a abonar unos derechos derivados de la propiedad intelectual. Hasta aquí, Google ha logrado ahorrarse el tipo impositivo estadounidense, mucho más elevado. Pero, además, para seguir pagando menos impuestos, esto es, el 12,4% de tipo impositivo sobre las ventas, esta segunda

²² Romera, J.,;Semprún, Á., “ *Google se lleva al paraíso fiscal de Bermudas beneficios de 34.000 millones en tres años sin tributar por ello*” *El economista*, 2020 (disponible en <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/10965563/12/20/Google-se-lleva-a-Bermudas-beneficios-de-34000-millones-en-tres-anos-sin-tributar-por-ello.html>; última consulta 16/03/2021)

²³Fuest, C., Spengel, C., Finke,K., Et al., “Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform”. *ZEW Discussion Papers*, No. 13-078, 2013 (disponible en <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/85265/1/770512054.pdf>; última consulta 13/04/2021)

empresa va a tener, a su vez, la gestión administrativa en Bermudas, donde el tipo impositivo es nulo.

De esta forma, la empresa no va a tener que tributar por los beneficios de su actividad empresarial. Sin embargo, respecto a los derechos de propiedad intelectual, el régimen fiscal irlandés sí que va a retener el pago del royalty. En este contexto aparece el régimen fiscal holandés, pues existe un convenio firmado entre estos dos países, por el cual ambos acordaron no gravar este tipo de pagos.

Ante esta situación, Google crea una tercera empresa en Holanda. Como resultado, la empresa A irlandesa paga el royalty a la empresa holandesa, quedando esta transacción exenta de tributar. A su vez, la empresa holandesa paga otro royalty a la empresa B irlandesa, cuya gestión fiscal está en Bermudas, ahorrándose nuevamente el pago de impuestos gracias al convenio entre los dos países. Finalmente, al estar la empresa B irlandesa gestionada en Bermudas, no va a tributar por estos ingresos, pues como he mencionado antes, el régimen fiscal de Bermudas no recoge entre sus tributos el impuesto de sociedades.²⁴

Así, por medio de esta estrategia, en 2018, Google destino 21.8 billones de euros a su empresa en las Islas Bermudas.²⁵ No obstante, no nos encontramos ante un caso de fraude fiscal, pues la estrategia fiscal empleada por Google es totalmente legal, aprovechando los vacíos legales para pagar una menor cantidad de impuestos de los que realmente debería.

Dicho esto, la presión internacional, especialmente por parte de la Unión Europea y el gobierno de Estados Unidos, han llevado a Irlanda a romper los acuerdos que tenía con Holanda, poniendo así fin a los privilegios de Google.

Un caso similar es el de Facebook, que está desarrollando un plan parecido en las Islas Caimán.

²⁴ Karkera, S., “The Double Irish Dutch Sandwich finally explained”, 2021 (disponible en <https://finshots.in/archive/the-double-irish-dutch-sandwich/>; última consulta 06/04/2021)

²⁵ Sterling, T., “Google to end «Double Irish, Dutch sandwich» tax scheme” CNBC, 2019 (disponible en <https://www.cnbc.com/2019/12/31/google-to-end-double-irish-dutch-sandwich-tax-scheme.html>; última consulta 15/03/2021)

Caso Amazon

De acuerdo con el Informe, el grupo Amazon tributó solamente 3.400 millones de dólares, mientras que sus ingresos ascendían a 960.5 millones de dólares.²⁶

Respecto a su estrategia, en 2003, la compañía instaló su base fiscal en Luxemburgo, de tal forma que, toda la actividad que se desarrollaba dentro de Europa se refleja en esta empresa, Amazon EU. Paralelamente, el grupo constituyó una sociedad holding, Amazon Europe Holding Technologies, entidad titular de la propiedad intelectual, también con sede en Luxemburgo.

Por lo tanto, el grupo en Europa presentaba el siguiente esquema:

- a. Amazon Europe Holding Technologies, entidad titular de la propiedad intelectual, cuya forma jurídica es una sociedad comanditaria, que únicamente está sujeta a impuestos relativos a la condición de socio.
- b. Amazon EU entidad que desarrolla todas las operaciones en territorio europeo, esta debe abonar a la anterior un precio por los derechos de la propiedad intelectual, los cuales están exentos de tributación.

Con esta estructura, aprovechando los royalties que la matriz debía pagar a la holding por la licencia, el grupo desvía parte de sus capitales sin tributar por ellos.

No obstante, en 2017, la Comisión Europea se pronunció sobre los acuerdos abarcados por Amazon y Luxemburgo entre 2006 y 2014, acusando a la compañía de no tributar casi tres cuartas partes de su negocio. Por consiguiente, en su decisión 2018/859, la Comisión consideró que Luxemburgo había otorgado beneficios fiscales desleales a favor de Amazon, imponiendo una multa al grupo de 250 millones de euros.²⁷

Por lo tanto, se puede concluir que, en primer lugar, ambas multinacionales tienen como fin último reducir el pago de impuestos, estableciendo sus sedes en jurisdicciones con tipos impositivos mucho menores y, así, no tributan en sus respectivos regímenes jurídicos. En segundo lugar, las estrategias de cada compañía siguen patrones distintos, pues, Google va a aprovechar las lagunas legales, constituyendo varias filiales en estos

²⁶ “The Silicon Six and their \$100 billion global tax gap”, Ob. Cit.

²⁷ Decisión de la Comisión Europea núm. 2018/859, de 4 de octubre (versión electrónica - base de datos)
Fecha de la última consulta: 26/03/2021

territorios, mientras que Amazon va a seguir una estrategia basada en acuerdos con las autoridades fiscales de Luxemburgo, obteniendo así una ventaja beneficiosa respecto a su competencia. Por último, señalar que estas prácticas de evasión fiscal tienen lugar en territorios de la Unión Europea, que son también miembros de la OCDE, concretamente en Irlanda y Luxemburgo, dos estados que no aparecen reconocidos por estas dos instituciones como paraísos fiscales.

2.3.2. Los Papeles de Panamá

Dado el impacto mundial que tuvo la publicación de Los Papeles de Panamá, cabe mencionarlo brevemente. Se trata de un conjunto de documentos que recogen la información financiera de las grandes fortunas, funcionarios públicos, deportistas y figuras reconocidas internacionales. En total, hay más de doce mil documentos pertenecientes al despacho de abogados Mossack Fonseca, que actuaba como intermediario para reubicar el patrimonio de estos individuos en jurisdicciones offshore.

En definitiva, la publicación de los Papeles de Panamá un esquema mundial de todo el capital escondido en paraísos fiscales, poniendo de manifiesto el fracaso internacional en la lucha fiscal y la necesidad de reforzar el marco jurídico a nivel mundial.

3. EFECTOS DE LOS PARAÍOS FISCALES

Para lograr una visión integral del concepto de paraíso fiscal, conviene completar el apartado anterior con los efectos o consecuencias que tiene la existencia de estos territorios en el resto del mundo, para así poder comprender del todo porque suponen una amenaza. Es decir, hasta ahora se ha explicado en qué consiste el problema, pero no el porqué.

De esta forma, a continuación, se recogen los principales efectos que tienen estas jurisdicciones a nivel mundial.

3.1 Intensificación de la competencia fiscal

La globalización ha traído consigo una gran competencia fiscal a nivel internacional, las personas y empresas van adquiriendo una mayor libertad para aprovechar las oportunidades económicas en el extranjero. Los paraísos fiscales suponen una amenaza

para los países con mayor presión fiscal, pues se presentan como una vía para la evasión fiscal.

La consecuencia directa de los paraísos fiscales es la intensificación de la competencia fiscal, ofreciendo normas de secreto y posiciones domiciliarias ficticias combinadas con regímenes de "cero impuestos". No ofrecen una competencia normal, pues los bajos impuestos se combinan con estructuras jurídicas que representan una importante invasión de la soberanía de otros países.

Por ello, para hacer frente a esta competencia fiscal, los países de la OCDE han aplicado el ya mencionado principio de domiciliación como regla fiscal. No obstante, este principio se ha visto mermado por la dificultad que tiene los países donde están domiciliados los contribuyentes de acceder a información del país de origen, en especial de aquellos países con legislaciones que favorecen el secreto fiscal.

A su vez, la intensa competencia fiscal ha supuesto un cambio en la base imponible, aumentando el tipo impositivo de los objetos fiscales inmóviles y disminuyendo el de los móviles. ¿Como afecta este cambio? Pues bien, la primera consecuencia es la alteración de la carga fiscal que soportan los distintos grupos sociales. Por ejemplo, una disminución del impuesto de capital conllevaría por un lado una reducción de la cuota a pagar de los propietarios del capital, pero, por otro lado, un aumento de la cuota de los asalariados. Asimismo, este cambio trae consigo un aumento del coste social. La reducción del impuesto sobre el capital se compensa con el aumento de otro impuesto relacionado con otra parte de la economía, como un impuesto sobre los asalariados. Al final, estos tributos pierden su eficacia, pues se convierten en una desmotivación para trabajar.

Los costes de esta competencia fiscal conciernen a todos los países, pero especialmente a aquellos que están en vías de desarrollo dado que la mayor parte de sus ingresos fiscales proceden del capital. De ahí que se vean más amenazados por la pérdida de ingresos fiscales. Además, estos países tienen mayor necesidad de invertir en el sector público que los países desarrollados, sufriendo más el daño de esta competencia. El informe elaborado por Global Financial Integrity cifra las pérdidas de los países en desarrollo entre 723.000 y 844.000 millones de dólares al año.²⁸

²⁸ Kar, D. Y Freitas, S., "Illicit Financial Flows from Developing Countries Over the Decade Ending 2009". Global Financial Integrity, 2011 (disponible en <https://secureservercdn.net/45.40.149.159/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2014/05/HIGHRES->

3.2 Pérdida de inversión

Dentro del contexto de inversión, la rentabilidad que interesa es la que se obtiene una vez deducido los impuestos. Por ello, el sistema fiscal que ofrezca un país va a influir en el comportamiento de los inversores. Cuanto mayor sea la diferencia entre estas rentabilidades menos atractivo será su sistema fiscal.

Sin embargo, la riqueza social se basa en la rentabilidad antes de impuestos, es decir, invertir donde las ganancias económicas son más altas. Lo ideal sería lograr un sistema fiscal que logre un equilibrio entre ambos intereses. El problema está en las favorables condiciones que ofrecen los paraísos fiscales a la hora de invertir, escapándose así las empresas e inversiones privadas. La salida de este capital trae consigo una reducción en el rendimiento socioeconómico y, como consecuencia, una pérdida de valor para la sociedad en general.

Las condiciones de una fiscalidad baja o incluso nula ofrecidas por los paraísos fiscales son factores determinantes a la hora de invertir en un territorio u otro, es decir, si los paraísos fiscales estuvieran sujetos a las leyes comunes, es muy posible que las inversiones no se hubieran realizado.

3.3 Evasión y blanqueo de capitales

Además de presentar un régimen fiscal beneficioso, donde la presión fiscal es inferior a la de otros países, los paraísos fiscales se constituyen como un sistema jurídico que dificulta el acceso a la información por parte de terceros.

La privacidad y discreción que ofrecen estas jurisdicciones hace que se perciban como una escapatoria para los inversores que huyen de sus autoridades nacionales y buscan permanecer en el anonimato.

A su vez, todas las sumas de dinero con origen dudoso, obtenidas de manera fraudulenta, encuentra salida en los paraísos fiscales. Gracias a la confidencialidad y secreto bancario propio de estos territorios, el capital procedente de actividades ilícitas, como es el tráfico

[Illicit Financial Flows from Developing Countries over the Decade Ending 2009.pdf?time=1618788257](#); última consulta 26/03/2021)

de drogas, sobornos o comisiones ilegales, se reintroduce en la economía por medio de los paraísos fiscales, ocultando su procedencia.

Al final, lo que se consigue es reducir el coste de cometer delitos económicos, pues tanto la actividad delictiva como el producto quedan amparados por la legislación de los considerados paraísos fiscales.

3.4 Favorece a la desigualdad social

Uno de los aspectos negativos del sistema político y económico que rige las economías del siglo XIX es la desigualdad social. Se trata de un modelo social que concentra la riqueza en una minoría, es decir, la distribución de los recursos es desproporcional, beneficiándose de ellos tan solo unos pocos. De hecho, la fortuna de los 8 hombres más ricos del mundo representa la de la mitad de la población.²⁹

Dentro del contexto de paraísos fiscales, esta crisis de desigualdad se ve agravada por su existencia. Durante los últimos 20 años, el abuso de estas jurisdicciones se ha triplicado. La existencia de estas “termitas fiscales” ha atraído a la inversión mundial, generando un desvío de los recursos necesarios para poder garantizar un nivel de bienestar social. Asimismo, la facilidad con la que contamos para mover libremente el capital también ha influido en la escapada de las grandes fortunas y empresas hacia jurisdicciones donde pagan menos impuestos.

A medida que avanza esta práctica, se va debilitando el sistema fiscal de los países “normales” que recaudan menos y, por consiguiente, surgen limitaciones en el presupuesto público. Todo esto se traduce en una menor inversión en políticas sociales, recortes o desplazamientos de la carga fiscal hacia otros sujetos. En definitiva, la consecuencia indirecta es la mitigación del estado de bienestar del resto de países.

Es verdad que esta desigualdad social y reparto desproporcionado de los recursos no es por causa de los paraísos fiscal pero sí que permiten la huida de los grandes capitales y en consecuencia una menor recaudación por parte de las restantes jurisdicciones.

²⁹ BBC News Mundo. “Los 8 millonarios que tienen más dinero que la mitad de la población del mundo”, 2017 (disponible en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-38632955>; última consulta 23/03/2021)

3.5 Impide evolucionar a los países en vías de desarrollo

Como he mencionado en los puntos anteriores, los paraísos fiscales traen consigo una intensificación de la competencia fiscal y una desviación del capital hacia jurisdicciones menos agresivas fiscalmente. Los perjudicados son tanto los países industrializados como los que están en vías de desarrollo, pero el impacto de los efectos mencionados es mayor en los segundos.

Por un lado, los países en desarrollo cuentan con instituciones más débiles y, por tanto, menor capacidad de hacer cumplir las leyes y regulaciones que adoptan. Además, son países que cuentan con un mayor índice de corrupción, lo que debilita aún más las instituciones.

Por otra parte, existe una correlación positiva entre la evasión fiscal y la concentración de ingresos de un territorio, de tal forma que la evasión aumentará a medida que los ingresos se concentren en pocas manos. Lo que ocurre en muchos países en desarrollo es que la mayoría de sus ingresos fiscales proceden de unos pocos contribuyentes, que suelen ser ricos en recursos. Por ejemplo, en Bangladesh solo el 1% está registrado como contribuyente.³⁰ Esta concentración de la base impositiva hace que sean más vulnerables a la evasión fiscal. La evasión fiscal de estos pocos contribuyentes conlleva a una mayor reducción relativa de sus ingresos fiscales en comparación a los países industrializados.

A su vez, la capacidad de respuesta de los países en desarrollo es menor que la de los industrializados. Mientras que los segundos tienden a modificar su sistema legal, aumentando los impuestos sobre los bienes inmóviles, los primeros tienen más dificultad a la hora de buscar ingresos fiscales alternativos y acaban reduciendo su actividad económica, que ya es muy baja.

Dicho esto, la consecuencia más grave que sufren los países en desarrollo es que los paraísos fiscales contribuyen en debilitar la calidad de sus instituciones y sistema político. La falta de órganos de control eficaces implica que los políticos pueden sacarle un mayor provecho a las opciones que ofrecen los paraísos fiscales para ocultar la delincuencia económica y corrupción. Un país con un sistema institucional firme puede hacer frente a

³⁰ Schjelderup, G., et al., *Tax havens and development*, Government Administration Services Information Management, Oslo, 2009., pp. 48-56

las amenazas que presentan los paraísos, adaptando medidas concretas que reduzcan el daño de estos. En cambio, en los países tercermundistas, con débiles instituciones, los paraísos fiscales aparecen incluso como una oportunidad para los gobernantes corruptos que buscan camuflar dinero público o ilegal.

De este modo, los paraísos fiscales colaboran con los políticos de estos países para que, en vez de construir y reforzar las instituciones, debiliten el sistema político. Y es por esto por lo que los países en desarrollo se ven más afectados por los paraísos fiscales, pues no solo sufren la pérdida de ingresos, sino que también se debilitan sus instituciones.

CAPÍTULO III: LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL

1. ANÁLISIS GENÉRICO DE LA ACTUACIÓN INTERNACIONAL

La existencia de los paraísos fiscales ha supuesto un continuo desafío para la economía internacional. La competitividad fiscal para ofrecer un sistema fiscal atractivo, atrayendo así al capital extranjero con tipos impositivos más bajos que el resto, es una de las numerosas consecuencias directas de los paraísos fiscales. Además, estas jurisdicciones facilitan la evasión fiscal y son cómplices de la elusión fiscal. Es importante resaltar que se tratan de dos actuaciones distintas, como se ha señalado en el apartado segundo. De esta forma, aunque ambas busquen reducir el pago de impuestos, la evasión fiscal supone la adopción de prácticas ilegales, mientras que la elusión va a aprovechar los vacíos legales en el ámbito fiscal para reducir la tributación.

La globalización mundial, así como la liberalidad del sistema financiero y fiscal internacional han facilitado la creación de un clima propicio para el avance y fortaleza de los paraísos fiscales. No obstante, en la última década, se han logrado importantes avances a nivel internacional para frenar el desarrollo de estos territorios.

Cabe aclarar que este apartado se va a centrar en la cooperación fiscal internacional más que en la coordinación. Lo que se pretende analizar son las actuaciones y acuerdos adoptados a nivel internacional y dirigidos a la recaudación de los impuestos que actualmente son evadidos y no las diferencias fiscales internacionales.

A su vez, conviene resumir la evolución de los paraísos fiscales para poder ir observando cómo cambian las políticas internacionales a medida que estos van creciendo y fortaleciéndose. En un principio, los paraísos fiscales surgen como refugio para ocultar la identidad y el patrimonio de los tributantes. No obstante, con el paso del tiempo, estas jurisdicciones van a ir atrayendo a nuevos usuarios con su trato fiscal, bajo tipo impositivo y su flexible legislación. En definitiva, los paraísos fiscales han ido evolucionado hasta configurarse como territorios muy activos dentro del mundo financiero, no solo actuando como refugio de las grandes fortunas, sino que, además, atraen a las multinacionales.

Paralelamente a este desarrollo, la cooperación internacional ha ido respondiendo a esta amenazada real. En un primer inicio, las medidas eran muy escasas, adoptadas a nivel individual debido al desconocimiento. No es hasta 1998 cuando se adoptan las primeras

medidas a nivel internacional debido a la queja de los países que integran el G7 por la fuga de la inversión hacia otras jurisdicciones. Finalmente, a partir del año 2003, la cooperación internacional se refuerza, impulsando el intercambio de información entre países y la transparencia fiscal. En esta última década, se incrementa la preocupación por la erosión del impuesto de sociedades, así como el desvío de los beneficios hacia paraísos de baja tributación, reforzando las medidas.

Respecto a las instituciones que han encaminado la lucha contra la existencia de estas jurisdicciones, la OCDE fue la primera en impulsar la cooperación internacional con su informe de 1998 donde fija los elementos para identificar un paraíso fiscal.³¹ Le sigue la Unión Europea, que elaboró en el mismo año un informe acerca de la fiscalidad empresarial. En este primer momento, ambas instituciones elaboraron un sistema de listas, mencionadas en el apartado segundo, que recogían un listado de aquellos países considerados paraísos fiscales y no cooperadores en el ámbito de transparencia fiscal.

No obstante, dada la ineficacia de estas listas negras, se inicia una nueva línea de actuación basada en el compromiso y cooperación internacional de intercambio de información, así como en la transparencia fiscal.

Por todo esto, este apartado se va a centrar en estudiar los principales intentos de cooperación fiscal internacional. Para ello, el análisis se estructura en torno a las organizaciones que han ido adoptando dichas medidas en su lucha contra los paraísos fiscales y, a partir de ahí, se examina la línea de actuación de cada una.

Respecto a las instituciones que se van a tomar como referencia son las mismas que se han ido mencionando en el resto de apartados, dada su importancia en este contexto.

1.1 La OCDE

En materia de competencia fiscal desleal, la OCDE es la primera en iniciar la lucha contra estas jurisdicciones de baja tributación, teniendo como finalidad única el erradicar el abuso de los paraísos fiscales y la competencia fiscal nociva. Para ello, podemos diferenciar dos líneas de actuación muy distintas. En un primer momento, concretamente en 1996, por la demanda de los estados miembros para adoptar acciones contra la

³¹ “Harmful tax competition, an Emerging Global Issue”, Op. Cit.

competencia fiscal nociva, la organización inicia un proyecto encaminado al logro de unos estándares fiscales internacionales basados en los principios de transparencia e intercambio de información. Es a partir del 2003, cuando la OCDE reorienta su política de actuación, dejando a un lado el mecanismo, hasta entonces empleado, de emisión de informes anuales para iniciar el Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

1.1.1 Proyectos de la OCDE

Los trabajos de la OCDE en el ámbito fiscal comienzan en el 1996, tras la petición de sus estados miembros de adoptar medidas específicas dirigidas a erradicar esta competencia. El resultado fue el Informe de 1998, “La Competencia Fiscal Nociva: Un Tema Global”. Dicho informe recoge los elementos característicos para calificar un territorio como paraíso fiscal, señalando que no basta con que una jurisdicción presente tipos impositivos bajos para identificarla como paraíso fiscal, sino que, tiene que cumplir con otros requisitos como son la falta de transparencia e intercambio efectivo de información y la estanqueidad. Esta serie de elementos para la identificación de un paraíso fiscal es fundamental, pues el propio informe diferencia entre los paraísos fiscales y aquellos territorios de baja tributación, a los que identifica como regímenes fiscales preferenciales nocivos. A su vez, el informe enumera una serie de políticas, tanto a nivel individual como multilateral, para contrarrestar los efectos de esta jurisdicción, enfatizando en la importancia de la cooperación multinacional.³²

A partir de este primer informe, el Foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial de la OCDE, órgano creado específicamente para tratar la materia de este ámbito, ha ido elaborando numerosos informes que evalúan el marco legal de cada país cooperador en el ámbito de transparencia e intercambio de información. Concretamente en el año 2000, el foro emite un nuevo informe que recoge un listado con aquellas jurisdicciones que cumplieran con los indicadores del Informe 1998,³³ considerándolos paraísos fiscales. Los que aparezcan en esta lista serán objeto de las medidas antiparaísos propuestas por la OCDE. Véase apartado 2.5.

³² “Harmful tax competition, an Emerging Global Issue”, Op. Cit.

³³ “Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, Ob. Cit.

No obstante, junto al Informe de 2000, la OCDE publica el llamado *Framework for a Collective Memorandum of Understanding on Eliminating Harmful Tax Practices*, que recogía los parámetros que debían seguir los países asignados como paraíso fiscal para que la organización considerara su efectivo compromiso con los principios de transparencia y cooperación.

A su vez, con la publicación del Informe de Progreso de 2001, la OCDE suprime el criterio de estanqueidad, recogido previamente en el informe de 1998 como uno de los requisitos para identificar una jurisdicción como paraíso fiscal. De esta forma, la OCDE pasa a exigir únicamente el compromiso con los criterios de transparencia y de intercambio de información para ser excluido de la lista de paraísos fiscales no cooperativos. Como consecuencia directa, este criterio de intercambio de información pasa a estar muy presente en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial.³⁴ Este compromiso de intercambio de información implica la adopción de instrumentos que permitan la efectiva transmisión de la misma. De esta forma, pasan a elaborarse dos listados, uno formado por los llamados países cooperadores, es decir, aquellas jurisdicciones que en un inicio se encontraban en la lista negra, pero se han comprometido a implantar en sus respectivos regímenes los principios de transparencia e intercambio de información. El segundo listado está constituido por aquellas jurisdicciones no cooperadoras y, por lo tanto, se mantienen en la lista negra de paraísos fiscales. Para el 2003, 31 de las 38 jurisdicciones de la lista negra pasaron a ser países cooperativos.

Cabe señalar el modelo elaborado en el 2002 por el foro sobre intercambio de información efectiva en materia tributaria y transparencia en los sistemas fiscales. Se trata de un modelo de acuerdo bilateral que van a seguir las distintas naciones para la cooperación internacional en el intercambio de información.

No obstante, la necesidad de adoptar un marco común equilibrado lleva al Foro Global a reunirse en Berlín en el año 2004. El resultado es el Informe *Un proceso para alcanzar un terreno de juego nivelado*³⁵, donde se establecen los procedimientos necesarios para lograr un equilibrio justo entre todos los Estados. De esta forma, cada Estado debe adoptar unas medidas unilaterales, aplicando estos estándares a su legislación propia; unas

³⁴OCDE, “The oecd’s project on harmful tax practices: the 2001 progress report” ,2001 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>; última consulta 14/04/2021)

³⁵ OCDE, “OECD global forum on taxation. A process for achieving a global level playing field”. 2004 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf>; última consulta 19/04/2021)

medidas bilaterales, mediante la celebración de convenios de doble imposición y, por último, unas medidas multilaterales siguiendo la línea de la OCDE.

En 2006, la OCDE emite su cuarto informe, el Informe de Progreso 2006³⁶, por medio del cual la organización enfatiza en la importancia de continuar celebrando acuerdos bilaterales de intercambio de información, así como la necesidad de un trato igualitario para todos los Estados comprometidos con el proyecto, sin preferencias ni beneficios a los Estados miembros. Desde entonces, el foro publica anualmente un informe sobre los avances en esta materia, evaluando el marco para la el intercambio de información y la transparencia de los regímenes de más de 80 países.

El G20 siguió enfatizando en la amenaza que suponían los paraísos fiscales y en la importancia de la cooperación internacional, los compromisos de colaboración y transparencia no era suficiente. Por ello, el informe anual de la OCDE³⁷, el Informe de Progreso 2009, enumera tres listas: una lista blanca, otra gris y otra negra. La primera, constituida por 40 países, recoge aquellas jurisdicciones que habían implementado sustancialmente los estándares internacionales en la lucha fiscal. Respecto a la segunda lista, recogía aquellos estados que se habían comprometido con los principios del proyecto, pero todavía no los habían implementado. En total se agrupaban en este listado 38 jurisdicciones y 8 centros financieros. Por último, la lista negra, formada por Costa Rica, Malasia, Filipinas y Uruguay, recogía a aquellas jurisdicciones no colaboradoras. Para el 2009, todas las jurisdicciones se habían comprometido a colaborar en materia fiscal, quedando obsoleta la lista de jurisdicciones no colaboradoras.

El último informe actualizado fue el Informe de 2010, *Tax Cooperation 2010: Towards a Level Playing Field*.³⁸ De esta manera, el largo proyecto de la OCDE sobre la competencia fiscal nociva refleja la dificultad de fijar unos estándares internacionales. Es importante resaltar que actualmente no existe ningún territorio de los listados por la

³⁶ OCDE, “The oecd’s project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries”, 2006 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/37446434.pdf>; última consulta 29/03/2021)

³⁷ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose, “Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information”, OCDE, 2009.

³⁸Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose, “Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field- 2010 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information.” OCDE, 2010.

OCDE no comprometido a adoptar los principios de intercambio de información del proyecto.

Hasta aquí, se puede afirmar que la OCDE ha logrado una efectiva cooperación internacional, involucrando tanto a estados miembros como a otros en su proyecto, así como aumentando progresivamente el número de miembros del Foro Global, actualmente compuesto por 162 miembros³⁹. No obstante, el proyecto de la OCDE no termina aquí, el compromiso con el proyecto y la colaboración internacional suponen un gran avance, pero no es suficiente para dar por finalizado el proyecto. Durante los siguientes años, las actuaciones de la OCDE van a ir encaminadas a la consecución de varios objetivos específicos.⁴⁰

Por un lado, se acuerda la reestructuración del Foro Global incluyendo así a todos los países miembros y jurisdicciones comprometidas. Además, acuerdan un seguimiento periódico de cada estado para observar la puesta en marcha de los estándares internacionales del proyecto. Dicha revisión se realizará en dos fases, una primera, en 2012, para evaluar la calidad del marco legal establecido por el estado y una segunda, en 2014, para determinar la implantación efectiva de los principios internacionales. Por último, otro de los objetivos de la OCDE es lograr que los países en desarrollo se beneficien y participen en este proyecto.

1.1.2 Plan de Acción BEPS

En el 2013, surge una iniciativa por parte de la OCDE y el G20 de revisar todas las normas fiscales internacionales de los últimos 50 años. La conclusión a la que llegaron es la difícil conciliación entre estas normas tradicionales y las nuevas formas de negocios de una economía cada vez más globalizada. Así, se establece el Plan de Acción BEPS⁴¹, un proyecto que tiene como objetivo la actualización de estas normas internacionales para su alineación y coordinación con la economía global, en otras palabras, actualizar la

³⁹ “Global Forum members” Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose. OCDE (disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>; última consulta 16/04/2021)

⁴⁰ “Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (A report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on the Outcomes of the Los Cabos –México-)” Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/43775637.pdf>; última consulta 09/04/2021)

⁴¹ OCDE, “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, 2015 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>; última consulta 15/04/2021)

cooperación internacional a la globalización. El plan propone 15 acciones dirigidas a frenar la erosión de la base imponible y el traslado de los ingresos empresariales.

El plan BEPS supone un gran avance en materia de intercambio de información, además de un reconocimiento del fracaso de los acuerdos bilaterales, sustituyéndolos por acuerdos multilaterales. Además, otro aspecto positivo de este plan es la recuperación del requisito de la actividad sustancial recogido por el informe de 1998 y que fue suprimido en el 2001. No obstante, el plan en sí no propone mecanismos concretos para materializar sus estrategias, cuestionando así su eficacia real.

Para finalizar este apartado, se cuestiona la eficacia real de las actuaciones de la OCDE en materia de competencia fiscal. Por un lado, dentro de la línea de los informes anuales, si bien es verdad que logra la involucración en el proyecto de transparencia e intercambio de información de un gran número de estados. De hecho, la lista de paraísos fiscales, inicialmente recogía 37 jurisdicciones y para el 2009 todas ellas se habían comprometido a colaborar con el proyecto. Ahora bien, los criterios fijados para calificar una jurisdicción como paraíso fiscal eran muy específicos, lo que suponía un régimen muy flexible a la hora de ser calificado como tal. A todo esto, hay que añadir la transigencia en el cumplimiento de los mismos requisitos para que una jurisdicción fuera eliminada de la lista negra.

Por otro lado, respecto al plan de acción BEPS, como se ha mencionado, únicamente recoge las nuevas estrategias para actualizar las normas fiscales internacionales a la globalización financiera, sin concretar los mecanismos para su implementación. En otras palabras, recoge un plano exclusivamente teórico.

En resumen, las actuaciones de la OCDE en materia de competencia fiscal se concretan en el proyecto de transparencia e intercambio de información, llevado a cabo a través de la publicación de informes anuales sobre el progreso en esta materia y en el plan de actuación BEPS, que trata de adaptar las normas fiscales internacionales a la globalización.

1.2 UE

La UE también ha sido un sujeto activo en la eliminación de la competencia fiscal lesiva, a pesar de estar limitada, pues la comparte con los Estados Miembros. En este contexto, la UE siempre ha orientado su política fiscal a velar por el buen funcionamiento del

mercado interior y a acabar con la competencia fiscal desleal, así como con las prácticas fiscales perjudiciales, como son la evasión y elusión fiscal. De hecho, el tema de materia fiscal se incluyó como una de las diez prioridades de la Comisión en el 2018.⁴²

Al igual que en el apartado anterior, dentro de las actuaciones de la UE en esta materia vamos a distinguir los siguientes proyectos: El Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas (1999), Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas (2015) y la Directiva (UE) 2016/1164.

1.2.1 Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas

La actuación de la UE en este ámbito tiene su inicio en 1996, con la reunión en Verona⁴³ donde se discute el impacto de la competencia fiscal internacional, así como la necesidad de coordinar a nivel global las políticas fiscales. El resultado de esta reunión es la adopción, por el ECOFIN, de una serie de medidas dirigidas a frenar a la competencia fiscal perniciosa⁴⁴, el llamado “*Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea - Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa*”.

Dentro de este paquete de medidas conviene destacar el Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas⁴⁵ (en adelante, el Código de Conducta). Se trata de una resolución adoptada por el Consejo, por lo que no es jurídicamente vinculante⁴⁶. Se trata de un compromiso asumido por los estados miembros de suprimir de sus respectivos regímenes fiscales cualquier medida perniciosa que favorezca a la competencia lesiva, así

⁴² Bassot, E., Hiller, W, “The Juncker Commission's ten priorities”, European Parliamentary Research Service, 2018 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU\(2018\)625176_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU(2018)625176_EN.pdf); última consulta 03/04/2021)

⁴³ “Taxation in the European Union- Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers”, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 1996 (disponible en [https://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/Taxation/General_Information/taxation_sec\(1996\)_487_en%204%20Ek%203.pdf](https://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/Taxation/General_Information/taxation_sec(1996)_487_en%204%20Ek%203.pdf); última consulta 19/04/2021)

⁴⁴ Comisión Europea, “XXVII Informe sobre la política de competencia (1997)”, 1997 (disponible en https://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/1997/broch97_es.pdf; última consulta 10/04/2021)

⁴⁵ Conclusiones del Consejo ECOFIN núm. C 002, de 06 de enero de 1998 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 12/04/2021

⁴⁶ Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea, “Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas)”, 2021 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>; última consulta 18/04/2021)

como abstenerse de adoptar nuevas medidas de este carácter. En otras palabras, los estados miembros se comprometían al desmantelamiento de sus regímenes fiscales y al mantenimiento del statu quo. Para ello, se fijó un plazo de cinco años.

Por otro lado, con relación al ámbito de aplicación, el Código de Conducta abarca únicamente la tributación de sociedades, excluyendo la de personas físicas. A su vez, el Código de Conducta establece una serie de criterios para poder evaluar este carácter pernicioso de las medidas fiscales. Los dos elementos esenciales para poder identificar estas medidas perniciosas son, en primer lugar, un elemento objetivo, esto es, que la norma fiscal fije un tipo impositivo notablemente inferior al resto de medidas y, en segundo lugar, uno subjetivo, que dicha norma influya en la elección de la residencia de las sociedades.⁴⁷ En definitiva, el Código considera competencia lesiva aquellos estados que utilicen su régimen fiscal como herramienta para la atracción de actividad, dañando así el mercado interior.

No obstante, dado el carácter abstracto e impreciso de estos dos elementos señalados, el Código de Conducta incluye otros criterios para completar la identificación de estas medidas lesivas. El primer criterio es la estanqueidad, entendida como el otorgamiento exclusivo de estas ventajas fiscales a los no residentes. A su vez, la ausencia de actividad económica real, la falta de transparencia y los precios de transferencia⁴⁸ son otros de estos criterios recogidos por el Código.

Por otro lado, a diferencia de la OCDE, el Código de Conducta no solo recogía la intención de acabar con esta competencia lesiva, sino que, además, contaba con una serie de mecanismos para asegurarse la implantación de estos compromisos políticos. Concretamente, creó el Grupo Código de Conducta, en adelante el Grupo, encargado de supervisar la aplicación del propio Código. Para ello, el Grupo, junto al Consejo y a los países miembros, redactó una lista que agrupaba una serie de medidas potencialmente nocivas. El resultado de este trabajo es la publicación en 2000 de un informe, conocido

⁴⁷ Imaoka, L. (2013) Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información? (tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid fac. de derecho

⁴⁸ Métodos de determinación de los beneficios de multinacionales contrarios a los de la OCDE.

como Informe Primarol⁴⁹, que recoge un total de 286 medidas fiscales presentes en los estados miembros. De estas 286 normas, 66 fueron identificadas como lesivas. A su vez, el informe las clasifica en 6 subcategorías, atendiendo a su naturaleza.

1.2.2 Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas

En el 2015, la Comisión Europea presenta el Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas⁵⁰ con el objetivo de lograr la implantación de régimen impositivo de sociedades que sea justo y acabar con la elusión fiscal de las multinacionales.

En el contexto internacional, la OCDE, como se ha mencionado, inicia el Plan BEPS para tartar las lagunas fiscales que favorecen la elusión de las multinacionales. Así, por medio de este plan de acción, la UE va a tratar de integrar este proyecto internacional a nivel comunitario, dando un giro a su fiscalidad corporativa y creando un marco fiscal competitivo.

Para ello, el plan recoge cinco ámbitos de acción⁵¹.

- a. BICCIS: Recuperar la base imponible consolidada común del impuesto de sociedades.

En el 2011, la Comisión propuso crear una base imponible del impuesto de sociedades común para todos los miembros de la UE, no obstante, nunca se llegó a aprobar.⁵² En este

⁴⁹Code of Conduct Group, “Code of Conduct Group (Business Taxation)”, Council of the European Union, 1999, (disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_en.pdf; última consulta 03/04/2021)

⁵⁰ Comisión Europea, “Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas”, 2015 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/559511/EPRS_ATA\(2015\)559511_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/559511/EPRS_ATA(2015)559511_ES.pdf); última consulta 18/04/2021)

⁵¹ Comisión Europea, “*Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamental*”, 2015 (disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-302-ES-F1-1.PDF>; última consulta 19/03/2021)

⁵² Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea “Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades”, 2017 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/ccctb/>; última consulta 28/03/2021)

contexto, lo que se propone con el plan es determinar cuál sería esta base imponible común.

- b. El lugar donde se generan los beneficios como criterio para determinar el régimen de imposición.

En el momento en el que se aborda el plan, existía la posibilidad de que un estado no podía gravar los beneficios que obtenía una sociedad dentro de su territorio si posteriormente esta se trasladaba a otro estado miembro. De esta forma, muchas entidades aprovechaban las tasas impositivas más bajas de otros territorios para trasladar ahí sus beneficios. Ante esta situación, muchos estados miembros exigieron que los beneficios generados dentro de la UE tributen en el lugar donde se produzca la actividad.

Por otro lado, respecto los precios de transferencia, se trata de ajustar la normativa BEPS relativa a esta materia al mercado interior de la unión.

- c. Mejorar el entorno fiscal de las empresas

El Plan trata de revisar el marco fiscal actual para lograr implantar un sistema favorable, justo y que fomente el crecimiento y funcionamiento del mercado interior. Para ello, la Comisión enfatiza en la importancia de la cooperación entre todos los estados miembros. Además, el plan recoge la intención de la Comisión de ejecutar dos iniciativas: la compensación transfronteriza de pérdidas y una mejora en lo que respecta a la doble imposición, especialmente en los litigios.

- d. Avances en el ámbito de transparencia fiscal

En el 2012, la Comisión aprobó una serie de normas dirigidas contra la planificación fiscal agresiva, sugiriendo a terceros Estados una serie de normas fiscales mínimas de buena gobernanza. Posteriormente, en el año 2015, la Comisión publicó un paquete de medidas de transparencia fiscal⁵³, dirigidas a luchar contra la elusión del Impuesto de Sociedades. A su vez, elaboro, a partir de las listas particulares de cada estado miembro,

un listado europeo con aquellos terceros territorios no cooperadores. Siguiendo esta línea, la Comisión se comprometió a continuar con los trabajos en esta materia.

e. Instrumentos de coordinación de la UE

La normativa europea prevé la cooperación interna entre los estados miembros y prevé una serie de mecanismos para ejecutar dicha cooperación. No obstante, la Comisión los consideraba insuficiente, proponiendo la revisión del Código de Conducta y establecer un marco fiscal más favorable para las empresas mediante este plan.⁵⁴

En definitiva, lo que busca la Comisión Europea con este plan de actuación es modificar el sistema fiscal europeo, mediante la coordinación interna de los sistemas de cada estado miembro y, así, llegar a desarrollar un sistema fiscal comunitario más favorable para las sociedades.

1.2.3 Directiva (UE) 2016/1164

Respecto a la efectiva ampliación de todas las medidas propuestas en el seno de la Comisión, gran parte quedan plasmadas en la Directiva (UE) 2016/1164 de 12 de julio de 2016⁵⁵, por medio de la cual se pretende desarrollar un marco legal contra las prácticas de elusión fiscal⁵⁶. En definitiva, lo que se pretende con esta herramienta es proteger el funcionamiento del mercado interior contra la planificación fiscal abusiva, así como evitar la doble imposición.

Es importante resaltar que la Directiva supone un gran avance para la cooperación comunitaria en el ámbito fiscal, pues hasta entonces, cualquier propuesta que implicara una recaudación fiscal ha sido un fracaso, siendo la fiscalidad directa una competencia exclusiva de los estados.

⁵⁴ “Lucha contra la elusión del impuesto de sociedades: la Comisión presenta el Paquete sobre Transparencia Física” Comisión Europea, 2015 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_4610; última consulta 19/04/2021)

⁵⁵ Directiva 2016/1164, de 12 de julio, del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Diario Oficial de la Unión Europea 19 de junio de 2016).

⁵⁶ También conocida por sus siglas en inglés, ATAD o Directiva anti-elusión.

Respecto al ámbito de aplicación, la directiva es aplicable a todos los sujetos que sean contribuyentes del impuesto sobre sociedades dentro de uno o varios estados miembros. También se incluye en el ámbito de aplicación a aquellos que, aunque sean residentes en un país tercero, tengan establecimientos permanentes en uno o varios estados miembros.

A su vez, la Directiva se estructura en tres capítulos; el primero, formado por disposiciones generales sobre el ámbito de aplicación; el segundo que recoge todo lo relativo a las medidas contra la elusión fiscal y, por último, sobre las disposiciones finales (entrada en vigor, trasposición...)

Con relación a las normas recogidas en el segundo capítulo, cabe concretar cuales son y la finalidad que buscan. En primer lugar, la limitación de deducibilidad de intereses va a limitar la deducción de los costes de endeudamiento excedentarios del contribuyente con el fin de desincentivar el pago de intereses excesivos. Por otro lado, la imposición de salida va a garantizar que los estados graven las plusvalías generadas en sus territorios aun cuando los contribuyentes trasladen sus activos o su residencia fiscal fuera. Además, si el aplicar dicha norma supone una doble imposición, el contribuyente se beneficiará de una deducción del impuesto tributado.

La directiva también recoge una norma general para las prácticas abusivas, que trata de evitar aquellas ventajas fiscales contrarias al objeto de la norma fiscal. Respecto a las sociedades extranjeras, la directiva va a considerar como tal a aquella “entidad o un establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de imposición en dicho Estado miembro” (Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior). En estos casos, se podrán incluir en la base imponible una serie de rentas como aquellas no distribuidas. Por último, respecto a las asimetrías híbridas⁵⁷ que den lugar a doble deducción, la deducción únicamente se concederá en la jurisdicción donde se originó el pago.

En lo que se refiere al plazo de trasposición, el artículo 11 de la directiva establece que “los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar para el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar

⁵⁷ Diferencias en la calificación jurídica de pagos, como consecuencia de la interacción de dos ordenamientos jurídicos distintos.

cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones. Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2019.”

Finalmente, mencionar la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, que va a suponer un gran impulso para la UE en el ámbito de transparencia e intercambio de información. El fin último de este marco legal es facilitar la cooperación administrativa entre los estados miembros, impulsando así el intercambio de información mediante una serie de principios.⁵⁸ A su vez, la norma se ha ido modificando, adaptándose así a las nuevas tendencias del mercado único.

A continuación, la Tabla 9 recoge un resumen de los principales cambios introducidos.

Tabla 9: Actualizaciones de la Directiva 2011/16/UE

Actualizaciones	Principales cambios
Directiva 2014/107	Amplía su ámbito de aplicación e incluye aspectos relativos a la protección de datos.
Directiva 2015/2376	Incluye el artículo 8BIS: cualquier acuerdo transfronterizo posterior al 31 diciembre de 2016 debía ser comunicado a la Comisión
Directiva 2016/881	Surge en consonancia al Plan BEPS
Directiva 2016/2258	Se añaden medidas relativas a la lucha contra el blanqueo de capitales
Directiva 2018/822	Abarca mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva

Fuente: elaboración propia

1.3 La colaboración de otras organizaciones

Además de estas dos instituciones, también se va a evaluar las principales medidas adoptadas por otros organismos internacionales, obteniendo así una visión global de la acción internacional en este ámbito.

⁵⁸Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (Diario Oficial de la Unión Europea 11 de marzo de 2011)

1.3.1 FMI

Los principales trabajos desempeñados por el Fondo en su lucha contra los denominados flujos financieros ilícitos y relacionados con evasión fiscal, en inglés *Illicit and tax avoidance related financial flows* (en adelante, ITAFFs) se resumen en lograr la estabilidad del sistema monetario internacional.

Respecto al blanqueo de capitales, el FMI ha contribuido en la formulación de políticas nacionales e internacionales contra el blanqueo de capitales, como es el marco ALD/CFT, un plan de acción para combatir este blanqueo. A su vez, el Fondo evalúa de forma periódica la corrupción de los gobiernos de cada estado miembro, así como los mecanismos nacionales para evitar esta corrupción.

Con relación a la evasión fiscal, la entidad ha ofrecido asistencia a los países miembros para desarrollar sistemas jurídicos firmes, fomentando una competencia fiscal justa e implementando los principios de transparencia e intercambio de información. Por último, mencionar el programa aprobado por el Fondo en el 2000, diseñado para mejorar la gestión de dichos territorios offshore.

En definitiva, los trabajos del FMI están orientados a asistir a los estados miembros, recomendando medidas de actuación concretas en función de cada estado, es decir, la actuación del Fondo tiene carácter recomendatorio, informando periódicamente la evolución de la situación y prestando ayuda que se solicite, pero, a diferencia de las otras dos entidades, el FMI no desarrolla ningún marco legal.

1.3.2 Tax Justice Network

Como se ha mencionado a lo largo del trabajo, esta organización nace con el objetivo único de reorganizar el sistema fiscal a nivel mundial, acabando con los privilegios que ofrecen las jurisdicciones de los paraísos fiscales. Para ello, la entidad basa su línea de actuación en seis soluciones.

En primero lugar, un eficaz y automático intercambio de información entre todos los países para así evitar que los usuarios de los paraísos fiscales puedan esconderse en dichas jurisdicciones.

En segundo lugar, la organización aboga por la identificación real de la persona beneficiaria de los ingresos de una compañía, para así evitar que estos individuos se puedan esconder bajo estructuras corporativas y ahorrarse el pago de impuestos.

A su vez, se propone que cada país publique un informe anual donde se expongan aquellas multinacionales que transfieren sus beneficios a paraísos fiscales, es decir, recoger la estructura fiscal de cada multinacional.

Por otro lado, la organización insiste en la necesidad de lograr una tributación unitaria basada en el lugar donde se desarrollen la actividad empresarial y no donde estén domiciliadas. Otra medida que fomentan es equipar a las autoridades fiscales con los recursos necesarios para que puedan asegurarse de que los más ricos paguen los impuestos que les corresponden.

Finalmente, concluye con la importancia de adoptar una convención por parte de la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) para que realmente se logre un marco jurídico equitativo y común, implementado por todos los países.

En definitiva, el Tax Justice Network va más allá de los rasgos característicos de los paraísos fiscales, pues se centra en frenar los abusos de los usuarios de estas jurisdicciones más que en los propios paraísos. Para ello, propone una efectiva cooperación internacional en la que participen todos los países.

2. LAS DISTINTAS LINEAS DE ACTUACIÓN

2.1. Rasgos característicos de la actuación de cada ente

Como se ha podido apreciar, los trabajos que se han realizado para hacer frente a los efectos de los paraísos fiscales van a seguir distintas líneas, atendiendo a los objetivos que persigue cada entidad.

De esta forma, la línea de actuación de la OCDE va dirigida a fomentar los principios de transparencia e intercambio de información eficaz tanto entre estados miembros como los no miembros. A su vez, la Unión Europea, va a adoptar una postura de actuación muy similar a la de la OCDE, aunque, a diferencia de este, todo su trabajo está dirigido a velar por el mercado único comunitario. En lo que respecta al FMI, esta institución va a limitar su actuación a informar sobre la evolución de la situación global, asesorando a países concretos por medio de recomendaciones no vinculantes. En pocas palabras, desempeña

una función meramente informativa. Finalmente, el Tax Justice Network desvía su actuación a los beneficiarios de los paraísos fiscales, estos son, las multinacionales y grandes fortunas que escapan a estas jurisdicciones.

En definitiva, tanto la OCDE como la Unión Europea van a orientar todo su trabajo en esta materia a lograr que los territorios identificados como paraísos fiscales adopten los principios de cooperación internacional, especialmente los relativos a la transparencia, mientras que, el Tax Justice Network enfoca su actuación en los contribuyentes que huyen de sus respectivos regímenes, beneficiándose de sus favorables marcos jurídicos.

A continuación, la Tabla 10 recoge un resumen de todo lo expuesto en este apartado.

Tabla 10: Resumen actuación de cada organización en materia fiscal.

Organización / Entidad	Objetivo	Línea de actuación
<u>OCDE</u>	Lograr la cooperación de los territorios considerados en materia fiscal → acabar con la competencia desleal	Fomentar la implantación de los principios de transparencia e intercambio de información
<u>Unión Europea</u>	Proteger su mercado único, acabar con las prácticas fiscales perjudiciales, como son la evasión y elusión fiscal.	Fomentar la coordinación y cooperación entre Estados Miembros → similar a la actuación de la OCDE en ámbito comunitario
<u>FMI</u>	Lograr la estabilidad del sistema monetario internacional.	Recomendaciones y asesoramiento individual
<u>Tax Justice Network</u>	Acabar con la desigualdad internacional generada por las pérdidas de capital a favor de los paraísos fiscales	Efectiva cooperación internacional por parte de todos los gobiernos dirigida a controlar a los beneficiarios de estas jurisdicciones

Fuente: elaboración propia

2.2 Eficacia de la cooperación internacional

Finalmente, siguiendo la línea de los objetivos pretendidos en este trabajo, conviene analizar la eficacia de las mismas, esto es, si realmente han logrado acabar con el problema expuesto o, al menos, controlarlo.

En primer lugar, si tomamos como referencia las listas elaboradas por la OCDE, la conclusión que se extrae es como la organización ha logrado con éxito la cooperación de todos los considerados paraísos fiscales, mediante la implantación de los estándares de transparencia e intercambio de información en sus respectivas jurisdicciones. Esto queda reflejado en la evolución de la lista de países no cooperadores elaborada en el proyecto del 2000. La original recogía un total de 38 jurisdicciones no cooperadoras, sin embargo, para el año 2009, las últimas tres jurisdicciones no cooperadoras, finalmente respaldaron estos estándares, quedando la lista obsoleta.

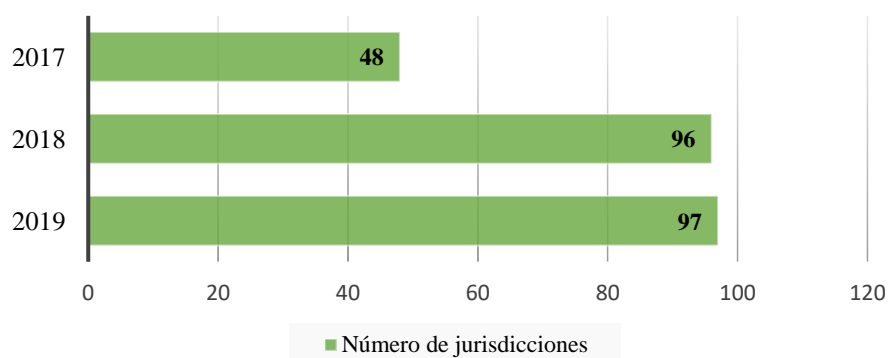
A su vez, desde la cumbre en Londres del G20, se han firmado más de 300 convenios para cumplir con los estándares de transparencia fijados por la organización.⁵⁹ Respecto al Foro Mundial sobre Transparencia e Intercambio de Información, se constituye como una herramienta fundamental en la erradicación del secreto bancario a nivel mundial. Es importante señalar que, una vez logrado el compromiso internacional, el Forum va a adoptar una nueva orientación, orientada a la aplicación efectiva de los acuerdos y convenios suscritos. Para 2019, casi 100 países logran un efectivo intercambio de información financiera, además de automático, que va a permitir a cada autoridad nacional conocer la ubicación en centros offshore de aproximadamente 84 millones de cuentas a nombre de sus residentes.⁶⁰

Las siguientes tablas recogen la evolución de la cooperación internacional en materia de intercambio de información durante el periodo de tiempo de 2017a 2019.

⁵⁹ OCDE, “A progress report on OECD work on tax havens – OECD” (disponible en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/aprogressreportonoecdworkontaxhavens.htm>; última consulta 12/03/2021)

⁶⁰ OCDE, “*International community continues making progress against offshore tax evasion – OECD*”, 2020 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm>; última consulta 28/03/2021)

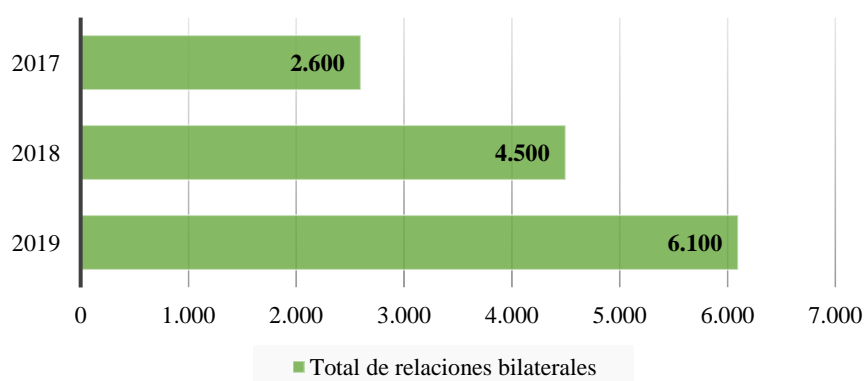
Tabla 11: Total jurisdicciones que intercambian automáticamente información



Fuente: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

Como se puede observar en la Tabla 11, en el 2018, el número de países que han implementado un intercambio automático de información aumenta la mitad que el año anterior.

Tabla 12: Total relaciones bilaterales en materia de intercambio de información



Fuente: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes

A su vez, la Tabla 12 muestra como el total de acuerdos y convenios bilaterales a nivel internacional se ha triplicado. Todo esto se traduce en un gran avance en el campo de intercambio de información, finalidad última de la organización.

De esta forma, se puede concluir en el éxito de la actuación y de los trabajos desarrollados desde finales del siglo pasado por la OCDE, logrando la implantación de un efectivo intercambio de información a nivel internacional, que se traduce con el fin del secreto bancario.

Por otro lado, respecto a la Unión Europea, los avances en la materia se resumen en la ampliación de su marco legislativo. Desde 2014, siete proyectos legales relativos a

impuestos corporativos se han aprobado, así como dos nuevas directivas anti-evasión fiscal entre 2016 y 2017.

Además, junto al marco legislativo, los avances fiscales de la Unión se complementan con una serie de actos concretos, algunos vinculantes, otros no. Entre estos cabe destacar la lista de jurisdicciones no cooperadoras, elaborada en 2017. Dicha lista se revisa anualmente, actualizándola de acuerdo a los compromisos que se van asumiendo. A su vez, desde 2013, la Comisión inició un proceso de investigación sobre los tratos favorables de determinados estados miembros hacia empresas multinacionales. La mayoría de estas investigaciones desembocan en resoluciones fiscales, como es el del caso ya mencionado de Amazon y el trato favorable que le ofrecía el estado de Luxemburgo.⁶¹ A continuación se recoge un resumen de las decisiones definitivas desde el 2014 relativas a las prácticas de planificación fiscal de Estados Miembros.⁶²

Tabla 13: Lista de decisiones definitivas adoptadas desde 2014 sobre planificación fiscal.

Estado Miembro	Asunto	Fecha de decisión	Número del caso
Reino Unido	Régimen fiscal del Reino Unido para las multinacionales	02.04.2019	SA.44896
Luxemburgo	Supuesta ayuda a McDonald's	19.09.2018	SA.38945
Luxemburgo	Ayuda estatal en favor de ENGIE	20.06.2018	SA.44888
Luxemburgo	Ayuda estatal en favor de Amazon	04.10.2017	SA.38944
Irlanda	Ayuda estatal en favor de Apple	30.08.2016	SA.38373

⁶¹ Decisión de la Comisión Europea núm. 2016/ 5612, de 19 de septiembre de 2016 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 02/04/2021

⁶² Comisión Europea, "Tax planning practices - European Commission", 2019 (disponible en https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html; última consulta en 16/03/2021)

Bélgica	Exención de los beneficios excesivos en Bélgica	11.01.2016	SA.37667
Países Bajos	Ayuda estatal en favor de Starbucks	21.10.2015	SA.38374
Luxemburgo	Ayuda estatal en favor de Fiat	21.10.2015	SA.38375

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos de la Comisión Europea (2019)

Además de todos estos actos dirigidos a controlar las prácticas abusivas de multinacionales junto a los Estados Miembros, cabe mencionar, a modo de ejemplo, algunas resoluciones en materia fiscal como la resolución del Parlamento Europeo, de 25 de noviembre de 2015, sobre resoluciones fiscales y otras medidas de naturaleza o efectos, la resolución legislativa de 16 de diciembre de 2015 “Aportar transparencia, la coordinación y la convergencia de las políticas del impuesto de sociedades en la Unión” o la resolución del 13 de diciembre de 2017 sobre las recomendaciones elaboradas por la comisión de investigación PANA. Todas ellas suponen un gran impulso en la lucha comunitaria contra los delitos financieros, así como la evasión y elusión fiscal.

En definitiva, en el ámbito comunitario, se ha logrado desarrollar un inventario de situaciones necesarias de subsanación, mediante una labor de análisis y supervisión por parte del Parlamento Europeo. Junto a estos esfuerzos, se ha configurado un catálogo de soluciones propuestas a este problema, todas ellas orientadas en la cooperación conjunta de cada Estado Miembro.

Por todo esto, se puede afirmar que se han logrado grandes avances en la lucha contra los paraísos fiscales, tanto a nivel internacional como en el ámbito europeo. No obstante, dentro de este contexto entra la Tax Justice Network, que critica el enfoque que dan los miembros de la OCDE, la mayoría, a su vez, miembros de la Unión Europea. Esta organización pone en duda la eficacia de los trabajos llevados a cabo por las dos últimas entidades mencionadas. De acuerdo con el último informe de Tax Justice Network, los países miembros de la OCDE son responsables del 68% del total de abusos fiscales protagonizados por las sociedades multinacionales. Como se recoge en el segundo

apartado, el índice elaborado por dicha institución⁶³, identifica a seis países miembros de la OCDE y sus territorios dependientes dentro de los diez mayores responsables. Dentro el grupo de OCDE, el mayor peso recae sobre Reino Unido y sus dependencias de ultramar son responsables del 31% de abusos fiscales corporativos a nivel mundial.⁶⁴ A continuación, la Tabla X recoge los principales miembros de la OCDE responsables de los abusos fiscales por parte de las corporaciones, junto a sus respectivos porcentajes de responsabilidad.

Tabla 14: los principales miembros de la OCDE responsables de los abusos fiscales a nivel mundial por parte de las corporaciones.

País miembro de la OCDE	% responsabilidad respecto a los abusos fiscales de multinacionales
Reino Unido	31
Países Bajos	5.5
Suiza	5.1
Luxemburgo	4.1

Fuente: elaboración propia a partir de los datos obtenidos de Tax Justice Network (2021)

Estos resultados cuestionan la eficacia del ya mencionado Plan BEPS, iniciado en 2013 por la OCDE.⁶⁵ Si comparamos el ranking elaborado por la OCDE con el índice de Tax Justice Network, los territorios calificados como no “dañinos” por la OCDE son, de acuerdo con Tax Justice Network, responsable del 98% de los abusos fiscales. Lo mismo sucede, al contrario, el bloque de países considerados por la OCDE como responsables de los abusos fiscales son, según Tax Justice Network, tan solo responsables del 1%.⁶⁶

En definitiva, las iniciativas encaminadas a frenar los abusos fiscales de estas jurisdicciones no son proporcionales a los avances en la erradicación de la cuestión. Todo esto se debe a la falta de eficacia y de coordinación internacional, pues cada institución sigue una línea de actuación distinta, basándose en criterios para identificar a estas jurisdicciones contrarias. De hecho, la OCDE sigue utilizando los elementos fijados en 1998 para identificar estas jurisdicciones mientras que Tax Justice Network se separa de

⁶³ Ranking de los países más responsables en ayudar a las multinacionales a evadir impuestos.

⁶⁴ “Corporate Tax Haven Index - 2021 Results”, Ob. Cit

⁶⁵ Plan que analiza los sistemas financieros de cada país para determinar si facilitan a las corporaciones el desarrollo de prácticas anti-fiscales, como la evasión de impuestos, entre otros.

⁶⁶ “Tax planning practices - European Commission”, Ob. Cit.

este concepto utópico de paraíso fiscal, centrándose las prácticas abusivas que han surgido como consecuencia de la globalización y las nuevas tecnologías. En otras palabras, no ha existido una cooperación como tal, pues cada entidad ha actuado por su cuenta, partiendo de bases distintas. Consecuentemente, esta falta de coordinación y cooperación ha supuesto la ineficacia de los trabajos iniciados por cada organización de forma independiente.

CAPÍTULO IV: CONCLUSIÓN

El objetivo perseguido en el presente trabajo “**El fenómeno de los paraísos fiscales. Análisis de la cooperación internacional para su erradicación**” es entender el fenómeno de los paraísos fiscales y mostrar una visión general de la respuesta internacional a esta cuestión.

Respecto al fenómeno en sí, los paraísos fiscales se configuran como una cuestión mucho más compleja y actual de lo que se cree. Todo esto se puede apreciar desde el principio del trabajo, a la hora de concretar el término, no existiendo una definición estándar que este aceptada a nivel internacional. A esta falta de consenso, hay que sumarle las distintas connotaciones que se emplean a la hora de referirse a los paraísos fiscales. Términos como jurisdicciones de baja o nula imposición, centros financieros *offshore* o territorios no cooperadores son los más empleados a la hora de referirse a estos territorios.

No obstante, a pesar de la falta de consenso a la hora de definir este fenómeno, se pueden extraer unos rasgos característicos de este tipo de jurisdicciones, que se resumen en la flexibilidad y opacidad de sus respectivos regímenes fiscales. Pues bien, tienen la particularidad de fijar unos tipos impositivos más laxos que los del resto de países, así como la falta de transparencia e intercambio de información.

A su vez, los principales beneficiarios de estos se resumen en dos grandes grupos: las multinacionales y los individuos de gran patrimonio. Ambos acuden a los paraísos fiscales para beneficiarse de sus bajas tasas impositivas y poder así pagar una cantidad de impuestos mucho menor de la que pagarían en sus respectivas jurisdicciones.

De esta forma, se puede concluir que, en términos generales, los paraísos fiscales son aquellos Estados que cuentan con un régimen fiscal beneficioso, donde la presión fiscal es inferior o incluso nula en comparación a la de otros países. Además, no es necesario ser ciudadano para beneficiarse de este régimen fiscal. En otras palabras, son aquellos territorios que ofrecen a empresas e individuos una alternativa fiscal más atractiva que la de sus respectivos países.

Además, resaltar la gravedad de la cuestión, ampliando la desigualdad entre países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo, intensificando la competencia fiscal a nivel internacional y reduciendo el coste de cometer delitos económicos, pues tanto la actividad

delictiva como el producto quedan amparados por la legislación de los considerados paraísos fiscales.

En segundo lugar, respecto a la cooperación internacional, como se ha expuesto, los trabajos y esfuerzos dirigidos a frenar el impacto negativo de este fenómeno son numerosos. Dada su participación, la OCDE, Unión Europea, FMI y Tax Justice Network se configuran como sujetos muy activos en este contexto; cada uno siguiendo una línea de actuación propia y, como consecuencia, resultados distintos.

Por un lado, con relación a la OCDE, todo su trabajo se resume en la intención de implantar unos estándares internacionales de transparencia, así como un efectivo y automático intercambio de información. Es importante resaltar que, en su lucha contra los paraísos fiscales, la OCDE agrupa tanto a países miembros de la misma como aquellos que no lo son, es decir, su actuación va más allá de su ámbito organizacional.

Por otro lado, la Unión Europea sigue una línea muy similar a la anterior, dirigiendo todo su trabajo a frenar el secreto bancario de estas jurisdicciones. No obstante, a diferencia de la OCDE, su ámbito de actuación se reduce a la dimensión intracomunitaria, teniendo como fundamento único velar por el buen funcionamiento del mercado interior. Por ello, además de luchar contra este secreto bancario, la Unión también ha desarrollado un marco jurídico dirigido a acabar con estas prácticas abusivas.

En lo que respecta al FMI, esta institución va limita su actuación a informar sobre la evolución de la situación global en términos de paraísos fiscales, esto es, va a cuantificar las pérdidas sufridas por los países derivadas de la evasión fiscal. En pocas palabras, desempeña una función meramente informativa. A su vez, desempeña una función de asesoramiento, colaborando con a países concretos por medio de recomendaciones no vinculantes.

Finalmente, el Tax Justice Network sigue una línea de actuación completamente distinta a las anteriores. Esta organización enfoca toda su actuación en los contribuyentes que huyen de sus respectivos regímenes, beneficiándose de las ventajas que ofrecen los paraísos fiscales.

A su vez, respecto a los trabajos concretos realizados por cada entidad, la OCDE se caracteriza por su proyecto de transparencia e intercambio de información, llevado a cabo a través de la publicación de informes anuales sobre el progreso en esta materia y en el

plan de actuación BEPS, que trata de adaptar las normas fiscales internacionales a la globalización. Por otro lado, los trabajos de la Unión Europea se caracterizan por la ampliación de su marco legislativo en materia de competencia anti-fiscal, configurándose como un catálogo de soluciones a este problema. En lo que respecta al FMI, su aportación se resume en informes periódicos, donde traduce el problema en cifras numéricas para poder cuantificar las pérdidas derivadas, así como la elaboración de recomendaciones. Por último, los trabajos del Tax Justice Network se concretan en la elaboración de dos índices que analizan los sistemas fiscales de cada país en términos de secreto financiero y responsabilidad en materia de evasión fiscal corporativa.

Por todo esto, se concluye con el considerable y heterogéneo trabajo a nivel internacional, dirigido a combatir el fenómeno de los paraísos fiscales y los efectos que tienen estos sobre la economía mundial. No obstante, se pone en duda la eficacia de todas estas actuaciones, pues, a pesar de todos los esfuerzos llevados a cabo por los miembros de la OCDE, los datos aportados por Tax Justice Network revelan una situación completamente distinta, siendo los países miembros de la OCDE responsables del 68% del total de abusos fiscales protagonizados por las sociedades multinacionales.

El problema de esta contrariedad entre ambas organizaciones radica en un doble aspecto. Por un lado, el punto de partida, pues cada una va a delimitar de forma distinta el concepto de paraísos fiscal y, por otro, en la línea de actuación. De esta forma, la OCDE va a enfocar la cuestión desde una perspectiva mucho más rigurosa, únicamente considerando como paraíso fiscal a aquellas jurisdicciones que cumplen con todos los requisitos recogidos en el proyecto de 1998. Sin embargo, el Tax Justice Network va a seguir una línea menos estricta, analizando el comportamiento de cada jurisdicción dentro de este ámbito, no solo la de aquellos territorios que cumplen con los cuatro requisitos preestablecidos por la OCDE.

Como consecuencia, la OCDE únicamente va a tener en cuenta aquellas jurisdicciones que reúnan todos los requisitos ya expuestos, actuando sobre un número de territorios mucho más reducido. Sin embargo, el Tax Justice Network, al no seguir este patrón de requisitos, sino que evalúa de forma individual los regímenes fiscales de cada país, incluidos los miembros de la OCDE, va a identificar un número mucho mayor de jurisdicciones involucradas en esta cuestión.

Respecto a la línea de actuación, la OCDE opta por unos estándares internacionales de transparencia, impulsando la implementación de un efectivo cambio de información entre los países. Sin embargo, el Tax Justice Network aboga por una tributación unitaria, resaltando la necesidad de intervención de la ONU para realmente lograr un marco fiscal único, equitativo y común para todos los países.

Por todo lo expuesto, se concluye que, a pesar del exhaustivo trabajo encaminado a acabar con la competencia fiscal desleal, este fenómeno sigue configurándose como una amenaza a nivel mundial, generando unas pérdidas anuales de 427.000 millones de dólares como consecuencia de la desviación de capitales a paraísos fiscales. En este sentido, es necesario una mayor coordinación en la respuesta internacional, esto es, lograr una cooperación efectiva, mediante una única actuación conjunta encaminada a un mismo objetivo, dejando atrás acción independiente que ha caracterizado hasta hoy en día la colaboración internacional en esta materia.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación

Directiva 2016/1164, de 12 de julio, del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Diario Oficial de la Unión Europea 19 de junio de 2016).

Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (Diario Oficial de la Unión Europea 11 de marzo de 2011)

Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público (BOE núm. 237, 30 de septiembre de 2016)

Jurisprudencia

Decisión de la Comisión Europea núm. 2018/859, de 4 de octubre (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 26/03/2021

Decisión de la Comisión Europea núm. 2016/ 5612, de 19 de septiembre de 2016 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 02/04/2021

Obras doctrinales

Bassot, E., Hiller. W, “The Juncker Commission's ten priorities”, European Parliamentary Research Service, 2018 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU\(2018\)625176_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU(2018)625176_EN.pdf); última consulta 03/04/2021)

Benari, G., “Tricky Tax: Two tax avoidance schemes explained”, Institute of Scientific & Technical Communicators, 2009 (disponible en http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2015/04/Tricky_Tax_GBenari.pdf; última consulta 13/01/2021)

Brown, M., Bou Monsour, M., Christensen, J., Et al., “2020: La justicia fiscal en tiempos de la Covid-19”. Tax Justice Network, 2020 (disponible en https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf; última consulta 18/03/2021).

Code of Conduct Group, “Code of Conduct Group (Business Taxation)”, Council of the European Union, 1999, (disponible en https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/primarolo_en.pdf; última consulta 03/04/2021)

Comisión Europea, “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamental”, 2015 (disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-302-ES-F1-1.PDF>; última consulta 19/03/2021)

Comisión Europea, “Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas”, 2015 (disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/559511/EPRS_ATA\(2015\)559511_ES.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/559511/EPRS_ATA(2015)559511_ES.pdf); última consulta 18/04/2021)

Comisión Europea, “XXVII Informe sobre la política de competencia (1997)”, 1997 (disponible en https://ec.europa.eu/competition/publications/annual_report/1997/broch97_es.pdf; última consulta 10/04/2021)

Conclusiones del Consejo de la Unión Europea núm. 15429/17, de 5 de diciembre de 2017 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 30/03/2021

Conclusiones del Consejo de la Unión Europea núm. 2021/ C66/10, de 26 de enero de 2021 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 26/03/2021

Conclusiones del Consejo ECOFIN núm. núm. C 002, de 06 de enero de 1998 (versión electrónica - base de datos) Fecha de la última consulta: 12/04/2021

Dharmapala, D., Y Hines, J., “Which countries become tax havens” NBER Working Paper No. 12802 (disponible en https://www.nber.org/system/files/working_papers/w12802/w12802.pdf; última consulta 23/02/2021)

Fair Tax Mark, “The Silicon Six and their \$100 billion global tax gap”, 2019. (disponible en <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf>; última consulta 19/03/2021)

Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Et al., “Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform”. ZEW Discussion Papers, No. 13-078, 2013 (disponible en <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/85265/1/770512054.pdf>; última consulta 13/04/2021)

Garzón Espinosa, A. (2011) Paraísos fiscales en la globalización financiera, HAOL, Núm. 26, 141-153

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes “Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (A report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on the Outcomes of the Los Cabos –México-)” (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/43775637.pdf>; última consulta 09/04/2021)

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose, “Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field – 2009 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information”, OCDE, 2009.

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose, “Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field- 2010 Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information.” OCDE, 2010.

Imaoka, L. (2013) Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información? (tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid fac. de derecho

Kar, D. Y Freitas, S., “Illicit Financial Flows from Developing Countries Over the Decade Ending 2009”. Global Financial Integrity, 2011 (disponible en https://secureservercdn.net/45.40.149.159/34n.8bd.myftpupload.com/wp-content/uploads/2014/05/HIGHRES-Illicit_Financial_Flows_from_Developing_Countries_over_the_Decade_Ending_2009.pdf?time=1618788257; última consulta 26/03/2021)

OCDE “Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”, 2000 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>; 11/03/2021)

OCDE, “Harmful tax competition, an Emerging Global Issue”, 1998 (disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>; última consulta 13/04/2021)

OCDE, “OECD global forum on taxation. A process for achieving a global level playing field”. 2004 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf>; última consulta 19/04/2021)

OCDE, “The oecd’s project on harmful tax practices: the 2001 progress report” ,2001 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2664450.pdf>; última consulta 14/04/2021)

Remeur, C., “Listing of tax havens by the EU”. European Parliamentary Research Service, PE 621.872, 2018 (Disponible en <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%2001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>; última consulta 03/03/2021).

Schjelderup, G., et al., Tax havens and development, Government Administration Services Information Management, Oslo, 2009

Taxation in the European Union- Discussion Paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers”, COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES, 1996 (disponible en [https://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/Taxation/General_Information/taxation_sec\(1996\)487_en%204%20Ek%203.pdf](https://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/Taxation/General_Information/taxation_sec(1996)487_en%204%20Ek%203.pdf); última consulta 19/04/2021)

Recursos de Internet

“Global Forum members” Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purpose. OCDE (disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/members/>; última consulta 16/04/2021)

“Lucha contra la elusión del impuesto de sociedades: la Comisión presenta el Paquete sobre Transparencia Física” Comisión Europea, 2015 (disponible en https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_4610; última consulta 19/04/2021)

BBC News Mundo. “Los 8 millonarios que tienen más dinero que la mitad de la población del mundo”, 2017 (disponible en <https://www.bbc.com/mundo/noticias-38632955>; última consulta 23/03/2021)

Comisión Europea, “Tax planning practices - European Commission”, 2019 (disponible en https://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html; última consulta en 16/03/2021)

Consejo Europeo Y Consejo de la Unión Europea, “Fiscalidad: lista de la UE de países y territorios no cooperadores”, 2021 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>; última consulta 09/03/2021)

Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea “Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades”, 2017 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/ccctb/>; última consulta 28/03/2021)

Consejo Europeo, Consejo de la Unión Europea, “Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas)”, 2021 (disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>; última consulta 18/04/2021)

Karkera, S., “The Double Irish Dutch Sandwich finally explained”, 2021 (disponible en <https://finshots.in/archive/the-double-irish-dutch-sandwich/>; última consulta 06/04/2021)

Missé, A., “Malas artes en la evasión fiscal”, El País, 2019 (disponible en https://elpais.com/economia/2019/02/17/actualidad/1550416403_045369.html; última consulta 15/02/2021)

Monetary and Exchange Affairs Department, “Offshore Financial Centers - Background Paper”. IMF, 2000 (disponible en https://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm#II_A; última consulta 06/03/2021)

OCDE “A progress report on OECD work on tax havens – OECD” (disponible en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/aprogressreportonoecdworkontaxhavens.htm>; última consulta 12/03/2021)

OCDE, “A progress report on OECD work on tax havens – OECD” (disponible en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/aprogressreportonoecdworkontaxhavens.htm>; última consulta 12/03/2021)

OCDE, “International community continues making progress against offshore tax evasion – OECD”, 2020 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/international-community-continues-making-progress-against-offshore-tax-evasion.htm>; última consulta 28/03/2021)

OCDE, “List of Unco-operative Tax Havens” (Disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>; última consulta 24/03/2021)

Real Academia Española: Diccionario de la lengua española, 23.^a ed., [versión 23.4 en línea]. (Disponible en <https://dle.rae.es>; última consulta 12/04/2021).

Romera, J.,;Semprún, Á., “ Google se lleva al paraíso fiscal de Bermudas beneficios de 34.000 millones en tres años sin tributar por ello” El economista, 2020 (disponible en <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/10965563/12/20/Google-se-lleva-a-Bermudas-beneficios-de-34000-millones-en-tres-anos-sin-tributar-por-ello.html>; última consulta 16/03/2021)

Sterling, T., “Google to end «Double Irish, Dutch sandwich» tax scheme” CNBC, 2019 (disponible en <https://www.cnbc.com/2019/12/31/google-to-end-double-irish-dutch-sandwich-tax-scheme.html>; última consulta 15/03/2021)

Tax Justice Network, “Corporate Tax Haven Index 2021”, 2021 (disponible en <https://cthi.taxjustice.net/en/>; última consulta 23/03/2021)

Tax Justice Network, “Financial Secrecy Index”, 2020 (disponible en <https://fsi.taxjustice.net/en/>; última consulta 21/03/2021).

Tax Justice Network, “Tax havens and secrecy jurisdictions”, 2020 (disponible en <https://www.taxjustice.net/topics/tax-havens-and-secrecy-jurisdictions/>; última consulta 08/03/2021)