



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DE LA EVASIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A TRAVÉS DE PARAÍOS FISCALES

Autor: Lorenzo Vicente-Ortega Martínez

5º E-3 C

Derecho Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid
Abril 2018

RESUMEN

En este estudio se va a analizar el concepto de evasión fiscal a nivel internacional a través de territorios considerados como paraísos fiscales. Para ello se analizará la evasión fiscal como fenómeno internacional, diferenciándolo de otros conceptos como la economía de opción y la planificación fiscal internacional. Asimismo, se procederá a analizar el concepto de paraíso fiscal, sus principales características, y su regulación tanto a nivel nacional como a nivel internacional. También se hará referencia a las distintas medidas que han adoptado los diversos ordenamientos jurídicos para acabar con estas prácticas, en especial la normativa española, que a través de una lista de países determina cuáles de ellos son considerados legalmente como paraísos fiscales.

Por otro lado, se analizará cómo se han aplicado en la práctica estas medidas, tanto a nivel internacional, como a nivel local. En relación a los casos de evasión fiscal en España, se analizan en este estudio dos sentencias en las que se debate acerca de la legalidad de la lista donde se incluyen los distintos territorios considerados como paraísos fiscales, así como la aplicación de determinadas normas del Impuesto de Sociedades en la práctica empresarial. Además, se analizarán tres casos de evasión fiscal a nivel internacional en los que la Comisión Europea investiga y penaliza a distintas empresas multinacionales por desviar beneficios a países o territorios donde los impuestos aplicables son nulos o casi nulos.

Palabras clave: Evasión fiscal, internacional, paraísos fiscales, Impuesto sobre Sociedades.

ABSTRACT

In this study we will analyze the concept of tax evasion at an international level through territories considered as tax havens. To do this, tax evasion will be analyzed as an international phenomenon, differentiating it from other concepts such as the option economy and international tax planning. Likewise, it will proceed to analyze the concept of tax haven, its main characteristics, and its regulation both nationally and internationally. Reference will also be made to the different measures adopted by the various legal systems to put an end to these practices, especially Spanish legislation, which through a list of countries determines which of them are legally considered as tax havens.

On the other hand, we will analyze how these measures have been applied in practice, both at the international level and at the local level. In relation to tax evasion cases in Spain, two judgments are analyzed in this study in which the legality of the list includes the different territories considered as tax havens, as well as the application of certain Tax rules. of Companies in business practice. In addition, three cases of tax evasion at international level will be analyzed in which the European Commission investigates and penalizes different multinational companies for diverting benefits to countries or territories where the applicable taxes are nil or almost nil.

Keywords: Tax evasion, international, tax havens, Corporation Tax.

ÍNDICE

1. Índice de abreviaturas	4
2. Introducción	5
3. Contenido	7
3.1. Contextualización	7
3.2. Economía de opción y fraude de ley	11
3.3. Paraísos fiscales	12
3.4. Legislación española	16
3.4.1. Paraísos fiscales en la legislación	16
3.4.2. Medidas contra la elusión	18
3.5. Medidas antifraude en la legislación internacional.....	25
3.6. Casos de fraude fiscal en España	28
3.6.1. Caso PESQUERA GALMAR	28
3.6.2. Caso SURVEILLANCE MARÍTIME	31
3.7. Casos de fraude fiscal en la Unión Europea	34
3.7.1. El caso Apple	34
3.7.2. Caso McDonald's.....	38
3.7.3. Caso Fiat y Starbucks.....	40
4. Conclusiones.....	42
5. Bibliografía	46

1. ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Tributaria
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Comisión Europea
IS	Impuesto sobre Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
RD	Real Decreto
S.A.	Sociedad Anónima
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE	Unión Europea

2. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, dado el proceso de globalización tecnológica y económica en el que nos encontramos, las empresas ven cada vez más fácil la utilización de distintos medios a su alcance para reducir su carga impositiva de forma fraudulenta. Ante este fenómeno, ha crecido exponencialmente la preocupación de las distintas administraciones tributarias por evitar el fraude a nivel internacional, especialmente el que se produce a través de países considerados como paraísos fiscales por su nula o casi nula tributación. Por ello se hace imprescindible el análisis en profundidad de este fenómeno, por un lado, mediante el estudio de la normativa aplicable a los casos de evasión fiscal internacional, y por otro, al análisis de los pronunciamientos de los tribunales y autoridades fiscales en esta materia.

El presente trabajo tiene como objeto principal el de analizar el fenómeno de la elusión fiscal internacional a través de paraísos fiscales, para lo cual se van a definir conceptos como el de la elusión fiscal internacional, la economía de opción y los paraísos fiscales, y se va a delimitar su contenido con el fin de no confundir al lector con otros conceptos parecidos. Además, se van a analizar las distintas medidas que se han impuesto en el ordenamiento jurídico español para evitar la elusión fiscal a través de paraísos fiscales, especialmente las contenidas en la Ley sobre el Impuesto de Sociedades, con el fin de ofrecer una visión general de cómo ha sido tratado el tema de los paraísos fiscales por el legislador español. En este sentido, también se analizarán los Convenios de Doble Imposición firmados por España con otros países con el objeto de determinar las distintas medidas adoptadas en los mismos para evitar la elusión fiscal internacional. Además, se expondrán las nuevas medidas tomadas a nivel internacional para luchar contra el fraude, en concreto, a través de la aprobación de Convenios Multilaterales a través de la OCDE. Por lo tanto, en esta primera parte se contextualizará el problema de la evasión fiscal internacional y se detallarán los aspectos clave a la hora de comprender este fenómeno.

En una segunda parte se expondrán distintos casos que se han dado en la práctica de elusión fiscal internacional, tanto de casos que han sido juzgados en España, como a nivel europeo. Se busca en esta parte comprender cómo han aplicado los Tribunales de Justicia y las autoridades fiscales la normativa fiscal en casos de evasión a través de paraísos fiscales, así como las sanciones que se han impuesto a las empresas que han tratado de

evadir mediante distintos métodos fiscales la normativa fiscal vigente. En estos casos se detallarán en la práctica los mecanismos que utilizan las empresas para defraudar, valiéndose de medios internacionales.

Para este estudio se han empleado diversas fuentes de información, como libros e informes académicos obtenidos a través de bases de datos de reconocido prestigio que ofrecen información contrastada y de calidad como EBSO y Google Scholar. Además se han obtenido la legislación y jurisprudencia necesaria para llevar a cabo este estudio de bases de datos jurídicas como Aranzadi.

3. CONTENIDO

3.1. Contextualización

Antes de desarrollar el concepto y las características de los paraísos fiscales es preciso delimitar el concepto de elusión fiscal, así como los distintos tipos que existen y sus principales elementos.

El fenómeno de la elusión fiscal internacional ha alcanzado en los últimos años una dimensión internacional, debido al cada vez mayor desarrollo de la economía mundial y del comercio internacional. De la misma forma que ocurre con la elusión fiscal dentro de un solo país, es decir, la elusión fiscal interna, los mecanismos elusivos utilizados a nivel internacional por los contribuyentes afectan directamente al principio de justicia tributaria, con la particularidad de que su efecto no solo se dirige contra un sistema tributario sino que afecta a varios de ellos. La vulneración de este principio supone, como apunta el propio Tribunal Constitucional¹ que, lo que “unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar”. En el caso de los supuestos de elusión fiscal internacional se atenta contra dicho principio pero no en relación con sujetos, sino con las finanzas de los distintos Estados, de forma que lo que no haya percibido uno de ellos por el efecto de estos mecanismos supondrá un ingreso para otro Estado. Esto justifica el cada vez mayor interés de las distintas Administraciones Tributarias por la prevención y corrección de la elusión fiscal internacional debido a las enormes pérdidas en la recaudación de los distintos impuestos que le generan.²

Dentro del concepto de elusión fiscal internacional se integran a su vez dos tipos de elusión, la elusión fiscal legítima y la elusión fiscal ilegítima. La elusión fiscal legítima entra dentro de lo que se conoce como planificación fiscal internacional, que puede definirse como la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización

¹ Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre 110/1984. Fundamento Jurídico 3º.

² van der Laan, D. S., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española.” *Crónica tributaria*, n. 93, 2000, p. 2. (disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/ParaisosFiscales_DiegoSalto.pdf; última consulta 23/02/2018)

de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo en el exterior de un país con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible, pero siempre dentro de la legalidad, es decir, sin vulnerar la normativa de ninguno de estos Estados³. Tiene su origen en el legítimo derecho que tiene el contribuyente de elegir la opción fiscal menos gravosa dadas las diversas formas de realizar una misma transacción, sujetas a distintas cargas fiscales.⁴

En relación con el Impuesto de Sociedades, la planificación fiscal internacional no sería sino el aprovechamiento que hacen los grandes grupos empresariales de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales. Estas diferencias, por tanto, no son casuales sino que los Estados provocan estas diferencias en la línea de estas planificaciones fiscales, con el fin de atraer inversiones extranjeras y obtener determinados efectos económicos en el marco de su política fiscal.⁵

Por otro lado, se podría definir el fraude o la evasión fiscal ilegítima como aquella figura que supone toda omisión o infracción de una ley en la que se puede probar que el sujeto ha actuado con el deseo deliberado de evitar el impuesto. Por otro lado, la OCDE ha establecido su propia definición de evasión fiscal inaceptable como todas las formas de minimización de la carga fiscal inaceptables para los poderes públicos, y esto ocurre cuando se prueben las siguientes circunstancias:⁶

- Que las decisiones tomadas por el individuo no persiguen un fin económico o comercial.
- Que exista un delito confidencial o secreto, en la medida en la que la Administración tomará medidas para reprimirlo.
- Que se utilicen lagunas de las normas legales con fines distintos a los preestablecidos por el legislador.

³ Prieto Jano, M. J. “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea: La elusión fiscal.” 1995, p. 121. (disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/3006/1/PlanificacionFiscal.pdf>; última consulta 25/02/2018)

⁴ van der Laat, D.S., *op. cit.*, pp. 2-3.

⁵ Pacheco, A. D., “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional.” *INFORMACION COMERCIAL ESPANOLA-MONTHLY EDITION*-, vol. 825, 2005, p. 98. (disponible en: http://www.revistasice.info/cache/pdf/ICE_825_97-118_383107A15B75AF89F8C23DDD890274B3.pdf; última consulta 28/02/2018)

⁶ Prieto Jano, M. J. *op. cit.*, pp. 123-124.

La elusión del tributo también se puede producir mediante la no realización del hecho imponible en un determinado lugar o en un determinado momento en el tiempo amparándose en las diversas legislaciones aplicadas, siendo estas prácticas perfectamente legítimas y lícitas, en cuyo caso estaríamos ante la figura de la elusión impositiva propiamente dicha.⁷

Por tanto, podríamos definir la elusión fiscal internacional como un medio de evitar la aplicación de una o varias normas fiscales a través de actos indirectos con el fin de impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un sistema fiscal menos favorable, con el fin de que las consecuencias evitadas en el sistema menos favorable se produzcan en uno más favorable.⁸

De dicha definición se desprenden los dos elementos necesarios para la consideración de la elusión fiscal internacional como tal. El primero de ellos es la existencia de dos o más sistemas tributarios distintos. Cada Estado cuenta con su propio sistema tributario con bases teóricas o fundamentos más o menos similares, pero por normas internas que difieren de un Estado a otro. De esta forma, existen distintos regímenes tributarios según el país en el que nos encontremos, por lo que habrá territorios con cargas impositivas menores y más convenientes que otros para los contribuyentes.⁹

El segundo elemento necesario es la posibilidad de elección por parte del contribuyente entre varios sistemas tributarios de forma indirecta. Para esta elección se tienen en cuenta los elementos normativos de conexión con los hechos, actos o negocios jurídicos existentes entre los distintos sistemas tributarios y el contribuyente. De esta forma puede el contribuyente organizar su actividad con el fin de obtener el máximo beneficio fiscal, aprovechando las posibilidades indirectas que ofrecen las distintas legislaciones internas y la normativa internacional, principalmente en relación con los convenios internacionales de doble imposición.¹⁰

⁷ Prieto Jano, M. J. *op. cit.*, p. 124.

⁸ van der Laat, D.S., *op. cit.*, p.3.

⁹ van der Laat, D.S., *op. cit.*, p. 3.

¹⁰ van der Laat, D.S., *op. cit.*, pp. 3-4.

Por otro lado, existen sistemas tributarios que cuentan con cargas fiscales más beneficiosas que otros, y que, en algunos casos, como veremos más adelante, son considerados como territorios de una baja o nula tributación, que favorecen la existencia de situaciones elusivas.¹¹

En la Unión Europea, la desaparición de las fronteras físicas, técnicas, y en proceso creciente las fiscales a través de las distintas medidas de armonización legislativa han propiciado mayores posibilidades de elusión y fraude fiscal. La mayoría de los casos de elusión impositiva llevados a cabo en la Unión Europea se deben a diferencias en la legislación, lagunas legislativas y problemas de interpretación de las normas jurídicas aplicables.¹²

De entre los medios que se utilizan a nivel internacional destacan dos principalmente, los paraísos fiscales, que van a ser el objeto del presente estudio, y los convenios de doble imposición, que son acuerdos entre distintos Estados destinados a cumplir el principio de justicia tributaria mediante un reparto de soberanía lo más equitativo posible entre ellos, y que sin embargo son utilizados indirectamente por algunos contribuyentes con el fin de obtener beneficios fiscales. No obstante, la elusión fiscal puede tener lugar en cualquier sistema tributario, de modo que no es preciso que se trate de un paraíso fiscal o de un país que haya suscrito convenios de doble imposición, aunque sí que son los territorios donde más a menudo se llevan a cabo estas prácticas.¹³

Para evitar la elusión fiscal internacional, los Estados han desarrollado una serie de medidas antielusión, que son aquellas normas domésticas o convenidas que tratan de evitar que actos o negocios con transcendencia internacional obtengan un tratamiento o unas ventajas fiscales impropias, dada la verdadera naturaleza de estos negocios, la realidad de las operaciones o el carácter abusivo de aquellos. Estas normas antielusión pueden clasificarse en dos tipos, en normas domésticas o normas convenidas. Las primeras se establecen unilateralmente por cada Estado y se incorporan directamente a su derecho interno. Las segundas son aquellas que se incorporan a los Convenios de Doble

¹¹ van der Laar, D.S., *op. cit.*, p.4.

¹² Prieto Jano, M. J. *op. cit.*, p. 124.

¹³ van der Laar, D.S., *op. cit.*, pp. 4-5.

Imposición con la finalidad de evitar el llamado abuso de convenio en cualquiera de sus modalidades.¹⁴

3.2. Economía de opción y fraude de ley

La economía de opción hace referencia al ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que dé lugar a una menor carga tributaria, respetando el marco legal vigente. De esta forma, la economía de opción no presenta ningún problema para el Derecho Tributario que simplemente no se realiza el hecho imponible. El fraude de Ley, por el contrario, supone la elusión de la realización del hecho imponible mediante procedimientos que el Derecho no admite porque constituyen una infracción indirecta de las normas jurídicas.¹⁵

El ordenamiento español contiene una norma general anti-fraude que convive con otras reglas específicas establecidas con la misma finalidad. Esta norma general la encontramos en el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria¹⁶, cuyo tenor literal es el siguiente: “*se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente consideradas o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*” Consecuentemente, se deben cumplir tres requisitos para considerar un acto como fraudulento respecto de la ley tributaria: que la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no sea la adecuada, que su principal finalidad sea la de reducir la carga tributaria y que no exista otro motivo válido que justifique su empleo.¹⁷

¹⁴ Pacheco, A. D., op. cit., pp. 99-100.

¹⁵ Ruiz Almendral, V., & Seitz, G., “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana).”, 2004, pp. 9-10. (disponible en: https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/9761/fraude_ruiz_RCT_2004.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 05/03/2018)

¹⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre 2003).

¹⁷ Ruiz Almendral, V., & Seitz, G., op. cit., pp. 13-16.

En relación al ámbito de aplicación de las normas anti-fraude, el problema principal que surge en esta materia es el de la relación entre normas de carácter general y normas especiales, aunque es generalmente aceptado que las normas especiales anti-fraude desplazan a las generales. No obstante, pueden surgir conflictos entre los objetivos perseguidos por unas y otras, por ejemplo, porque las normas de Derecho Internacional priorizan la facilidad a la hora de realizar ciertas transacciones económicas en detrimento del objetivo de garantizar el justo reparto de la capacidad económica. En España este problema se ha planteado generalmente en relación con el conflicto entre la norma general anti-fraude y los convenios de doble imposición. En general, la Administración ha aplicado la norma interna, no obstante, encontramos jurisprudencia en ambos sentidos.¹⁸

Por último, cabría destacar la diferencia que existe entre la figura jurídica del fraude de ley y la figura de la simulación. Aunque se trata de conceptos fácilmente diferenciables en teoría, resulta más complicado diferenciarlos en la práctica. Esto se debe a que en ambos casos se produce un cierto engaño, si bien en el caso de la simulación este engaño es total y se refiere a distintos aspectos de la operación, en el fraude de ley el engaño es más sutil, pues se refiere a la razón que justifica la adopción de una forma jurídica determinada. La conducta en fraude no genera un engaño directo, sino una falta de claridad o confusión generalizada, al utilizarse un instrumento jurídico o forma cuyos efectos típicos y naturales no se desean, con el fin de buscar una serie de ventajas tributarias. Por otra parte, en la simulación concurren tres elementos básicos: un negocio o declaración de voluntad simulados, aparentes al exterior; un acuerdo simulatorio entre las partes y una intención o voluntad que hará referencia a la creación de la apariencia de un negocio que en realidad no llegó a nacer (en cuyo caso hablaríamos de simulación absoluta) y la de encubrir uno distinto (en cuyo caso hablaríamos de simulación relativa).¹⁹

3.3. Paraísos fiscales

Hasta ahora no ha existido un criterio definitivo para definir los paraísos fiscales. De hecho, es más preciso referirnos a estos territorios como países de baja fiscalidad o de

¹⁸ Ruiz Almendral, V., & Seitz, G., *op. cit.*, pp. 31-32.

¹⁹ Ruiz Almendral, V., & Seitz, G., *op. cit.*, pp. 57-58.

fiscalidad privilegiada, que tratan de ofrecer medidas fiscalmente ventajosas para atraer ciertas actividades económicas procedentes de otros países, es decir, para los no residentes; mientras que para los residentes se establecen medidas de severa fiscalidad. Únicamente se ha aprobado por parte de los países que se han comprometido con la lucha contra las prácticas elusivas internacionales la utilización de listas de países considerados como paraísos fiscales por tener una fiscalidad más baja que la vigente en el país de referencia.²⁰

De esta forma, cabría destacar que los paraísos fiscales son jurisdicciones, que aplican políticas tributarias atractivas con la intención de atraer inversiones extranjeras para mejorar su economía. La mayor parte son pequeños países que cuentan con pocos recursos naturales o industriales y encuentran en esta actividad, normalmente financiera, un nueva industria alternativa. Por ello, los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a un número creciente de inversores financieros, ciudadanos y empresas que huyen de la carga fiscal de sus países de residencia en busca de condiciones tributarias más favorables.²¹

Por otra parte, la propia OCDE reconoce que el concepto de paraíso fiscal no tiene una significación técnica precisa. No obstante, en 1998 la OCDE elabora su informe “Competencia fiscal perjudicial: Un problema Global” donde se establecen los criterios que permiten diferenciar a un paraíso fiscal, y que son los siguientes:²²

- Ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas mediante actividades económicas. En este sentido, se señala que no es suficiente con que el país en cuestión tenga un sistema tributario de nula o baja tributación, sino que para ser considerado paraíso fiscal es preciso que concurra alguna de las siguientes circunstancias expuestas.

²⁰ Prieto Jano, M. J. *op. cit.*, p. 125.

²¹ Gutiérrez de Pablo, G., “Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos.”, 2015, pp. 47-48. (disponible en: https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD_GUTIERREZ_DE_PABLO_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 10/03/2018)

²² Salvador, S. “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal.” *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 2007, vol. 14, no 07, p. 206. (disponible en: https://portal.uah.es/portal/page/portal/epd2_asignaturas/asig360050/informacion_academica/Trabajo%202.Art.4.Estudio%20sobre%20para%C3%ADsos%20fiscales.2006.IEF.pdf; última consulta: 12/03/2018)

- Falta de un intercambio efectivo de información por la existencia de una legislación y prácticas administrativas con estrictas normas de confidencialidad. El factor determinante es la falta de transparencia en estas prácticas, así como la imposibilidad de las autoridades del país a facilitar la información requerida por otros o su voluntad de no darla.
- Falta de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas, prevaleciendo el secreto sobre la gestión bancaria y tributaria, que impide al resto de países disponer de un conocimiento auténtico de las operaciones que se están llevando a cabo en dicho territorio.
- La no exigencia de actividad real o sustancial a las personas físicas o jurídicas domiciliadas en su territorio, puesto que en este caso el país en cuestión está tratando de atraer capital extranjero mediante un reclamo puramente fiscal.

Además, el propio informe señala las tres funciones principales que cumplen los paraísos fiscales:²³

- La capacidad de efectuar inversiones pasivas, que no inciden directamente en la economía productiva.
- La capacidad de atribuir a las empresas beneficios puramente contables aunque hayan llevado a cabo su actividad fuera del territorio en cuestión.
- Dificultar las investigaciones de las autoridades del resto de países mediante la protección de los datos de los contribuyentes, especialmente de sus cuentas bancarias.

Como se ha destacado anteriormente, una de las principales características de los paraísos fiscales es la baja o nula tributación fiscal. Las distintas modalidades de baja o nula

²³ Salvador, S., *op. cit.*, p. 206.

tributación fiscal pueden manifestarse de distintas formas según el territorio en el que nos encontremos, desde no gravar las rentas o aplicar exenciones para evitar su imposición, hasta sistemas tributarios basados en el principio de territorialidad, en virtud del cual no se gravan las rentas generadas fuera de su territorio, o la concesión de ventajas fiscales a determinados tipos de sociedades no residentes, las llamadas sociedades *off-shore*.²⁴

Una segunda característica de estos territorios es la laxa regulación financiera. Esto tiene como consecuencia directa una capacidad de los individuos en estos territorios de constituir empresas sin tener que cumplir con apenas ningún requisito para ello, además del denominado secreto bancario, en virtud del cual los bancos y sus empleados están sujetos a la discreción y reserva profesional a la hora de revelar la información de sus clientes relativa a los activos que poseen en dicho territorio.²⁵

Por otro lado, la presentación de las cuentas anuales no suele ser obligatoria, la legislación sobre sociedades presenta una gran libertad y flexibilidad que permiten registrar las empresas sin que tengan allí su sede ni lleven a cabo ningún tipo de actividad comercial. A este tipo de sociedades se les denomina sociedades buzón o sociedades ficticias, debido a que no cuentan con medios de gestión ni actividad económica, limitándose únicamente a tener un buzón para recibir la correspondencia. También se caracterizan estos territorios por tener sistemas jurídicos muy flexibles, en general de derecho anglosajón, que es mucho más flexible que el derecho continental.²⁶

A estas características se suman otras como la de un secreto profesional entre abogados, contables y otro tipo de profesionales que cuentan con una normativa profesional muy estricta en relación a la información que obtienen de sus clientes, procedimientos de inscripción laxos entre las empresas que se constituyen en estos países, incluso con la posibilidad de constituir sociedades mediante títulos al portador que hace que la identidad de los propietarios queden ocultos.²⁷

²⁴ van der Laat, D.S., *op. cit.*, p. 9.

²⁵ van der Laat, D.S., *op. cit.*, p. 9.

²⁶ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, p. 87.

²⁷ Chavagneux, C., & Palan, R., *Los paraísos fiscales*, Editorial El Viejo Topo, 2007, p. 18.

Por último, estos territorios deben contar con un autogobierno suficiente como para establecer su propia regulación en materia fiscal, sin que sea por tanto un requisito necesario que tengan la condición de país. Por esto mismo en ocasiones también se consideran paraísos fiscales a determinados territorios dentro de los propios Estados. Además, muchos de estos territorios se han especializado en un tipo de servicio determinado dada la propia competición fiscal que existe entre estos territorios.²⁸

El requisito de autogobierno debe ir acompañado por la estabilidad económica y política del país o territorio en cuestión, dado que si el futuro de los capitales transferidos es incierto las ventajas fiscales son a la larga ilusorias. Por ello es necesario que el país o territorio tenga una moneda, organización bancaria y financiera estable, un buen sistema de comunicaciones y una red bancaria desarrollada y fiable que ofrezca los servicios de especialistas financieros y de juristas, con el fin de que los contribuyentes puedan realizar transferencias bancarias de forma fácil y segura y puedan controlar adecuadamente sus inversiones.²⁹

3.4. Legislación española

3.4.1. Paraísos fiscales en la legislación

La normativa española no contiene una definición de lo que se considera como paraíso fiscal, sino que a través del Real Decreto 1080/1991³⁰, se recoge una lista de 48 territorios que se consideran como tal. El Real Decreto 116/2003³¹ ha introducido un nuevo artículo en el que se establece que los territorios que firmen con España un acuerdo de intercambio

²⁸ Garzón Espinosa, A. "Paraísos fiscales en la globalización financiera." *Historia Actual Online*, n. 26, 2011, pp. 144-145.

²⁹ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, pp. 88-89.

³⁰ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 13 de julio de 1991).

³¹ Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 1 de febrero de 2003).

de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos acuerdos o convenios entren en vigor.

En un primer momento, la existencia de esta lista de paraísos fiscales solo era necesaria a los efectos de dos únicos preceptos, el artículo 2 de la Ley 17/1991³², y el artículo 62 de la Ley 31/1990³³, que establecen un beneficio fiscal a intereses o incrementos de patrimonio exceptuando a aquellos obtenidos en territorios considerados reglamentariamente como paraísos fiscales. No obstante, en los años siguientes se han multiplicado exponencialmente el número de preceptos que remiten a la citada lista. Este hecho unido al reconocimiento del legislador de la necesidad de actualización periódica, hacen necesaria la renovación periódica de la misma para adaptarla a las nuevas medidas contra la elusión y a las nuevas circunstancias económicas.³⁴

Esta lista era una lista cerrada, puesto que se permitía a los países y territorios calificados como paraísos fiscales abandonar dicha lista en caso de firmar con España un Convenio de doble imposición o Acuerdo de Intercambio de Información con cláusula expresa. Además, desde el 1-12-2006, se recogen dos nuevos conceptos complementarios, la nula tributación y el intercambio de información efectiva. Por otro lado, la Ley 26/2014³⁵ ha modificado el criterio para considerar una jurisdicción como paraíso fiscal, donde se vuelve al criterio inicial de considerar sólo paraíso fiscal a los países incluidos en la lista, pero que ya no tiene carácter abierto sino que tiene que indicarse expresamente la entrada o salida de la misma.³⁶

La lista podrá actualizarse conforme a los criterios siguientes³⁷:

³² Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE 28 de mayo de 1991).

³³ Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 28 de diciembre de 1990)

³⁴ Salvador, S., *op. cit.*, p. 210.

³⁵ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (BOE 28 de noviembre de 2014)

³⁶ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, pp. 70-71.

³⁷ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, pp. 71-72.

1. La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia Fiscal de la OCDE y de Consejo de Europa enmendado por el protocolo 2012, que resulta de aplicación.
2. Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.
3. Los resultados de las evaluaciones inter partes realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Por lo tanto la lista no se puede actualizar automáticamente sino que se requiere la expresa exclusión de esta lista, en base a los tres criterios anteriormente expuestos, pero la Dirección General de Tributos señala que el contenido del RD 1080/1091 actualizado conforme a los criterios introducidos por el RD 116/2003, se mantiene vigente incluso tras la modificación de la ley 26/2014.³⁸

3.4.2. Medidas contra la elusión

La ley del Impuesto de Sociedades ha incluido una serie de medidas contra la elusión fiscal a través de paraísos fiscales cuyo fin no es otro que el de controlar la utilización de estos medios con ánimo defraudatorio y desincentivar su utilización mediante la pérdida de incentivos fiscales de aquellas rentas que hayan sido generadas en paraísos fiscales o de aquellos sujetos que habiendo percibido o generado una renta se encuentren en un territorio calificado como tal.³⁹

- ***Presunción de residencia***

³⁸ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, p. 72.

³⁹ van der Laar, D.S., *op. cit.*, p. 23.

Existen tres requisitos para considerar que una entidad es residente en España, que su constitución se haya realizado conforme a las leyes españolas, que su domicilio social se halle en territorio español y que tenga la sede de dirección efectiva en España. No obstante, en los períodos impositivos iniciados a partir del 1-12-2006, la Administración tributaria puede, aunque no se cumplan los requisitos anteriores, presumir que una entidad es residente en territorio español cuando esté radicada en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal cuando sus activos principales, directa o indirectamente, sean bienes situados en territorio español o derechos que se cumplan o ejerciten en dicho territorio o cuando su actividad principal se desarrolle en territorio español. Esta presunción puede destruirse si la entidad acredita que la dirección efectiva y la gestión tiene lugar en el territorio donde está radicada y si la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales distintas de la simple gestión de valores u otros activos.⁴⁰

A estos efectos, se entiende por sede de dirección efectiva de una entidad el lugar donde radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Por otro lado, si se trata de una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros residente en un paraíso fiscal, como esta no desarrolla ninguna actividad económica distinta a la tenencia de participaciones en entidades no residentes, se debe valorar si los bienes y derechos poseídos a través de dichas participaciones están situados o se cumplen o ejercen en territorio español, como ha establecido la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 18 de septiembre de 2008. Por último, respecto a las Entidades jurídicas, la ley 36/2006⁴¹ establece una presunción a favor de residencia en España, aunque estas estén radicadas en paraísos fiscales, en función de si sus activos y actividad fundamental radica en España, salvo que acredite razones económicas válidas y que su dirección efectiva está en un paraíso fiscal.⁴²

- ***No deducibilidad de ciertos gastos***

⁴⁰ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, pp. 513-514.

⁴¹ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30 de noviembre de 2006).

⁴² Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, p. 514.

Se persigue negar determinados beneficios fiscales a aquellas operaciones cuyo principal objetivo es beneficiarse de una baja tributación. Estas medidas se basan en la presunción de que por estar actuando a través de un paraíso fiscal, se está produciendo una elusión fiscal, debido a que estos soportan una nula o baja tributación y a la opacidad de estos territorios a la hora de facilitar información acerca de la realidad de la operación. No obstante, esta presunción cesa si el contribuyente demuestra tanto la realidad de la operación como que esta ha sido gravada de forma efectiva.⁴³

Una de las medidas que establece en este sentido la ley 27/2014⁴⁴, en su artículo 15, referente a los gastos que no son fiscalmente deducibles para las sociedades, es la de no permitir a estas deducirse los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente con territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o pagadas a través de los mismos, a excepción de que el sujeto pruebe que estas operaciones se han realizado efectivamente. En este último caso, la entidad que quiera probar la veracidad de la operación deberá utilizar todos los medios de prueba admitidos a su disposición, no siendo suficiente con la comunicación del gasto a la Administración Tributaria⁴⁵.

- ***Reglas especiales de valoración***

El artículo 19.2 de la ley 27/2014 establece que las operaciones que se realicen con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales se valorarán por la Administración Tributaria por su valor de mercado, excepto que de esta forma se determinase una tributación menor en España de la que le hubiera correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación. Además, los sujetos que realicen estas operaciones están sujetos a la obligación de documentación a la que se refiere el artículo 18.3 de la misma Ley.

Por su parte, el artículo 54 de la ley 27/2014 establece que los sujetos que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como

⁴³ Salvador, S., *op. cit.*, pp. 213-214.

⁴⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

⁴⁵ DGT 20-5-96

paraísos fiscales integrarán en la base imponible del Impuesto de Sociedades la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición. La cantidad integrada en la base imponible tendrá la consideración de mayor valor de adquisición.

- ***Exenciones***

Con el fin de evitar la doble imposición internacional, la ley 27/2014 establece una exención en su artículo 21 sobre dividendos y rentas de origen extranjero derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. No obstante, el apartado b) de este mismo artículo niega esta posibilidad cuando la entidad participada sea residente en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta excepción no se aplicará cuando la entidad resida en la Unión Europea y acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza efectivamente una actividad económica.

- ***Exclusión de regímenes especiales***

El artículo 80 de la ley 27/2014 establece la no integración de las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas bajo una serie de requisitos. No obstante, el punto 5 del citado artículo establece que sí que se tendrán que integrar en la base imponible las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios considerados reglamentariamente como paraísos fiscales. En el caso de las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial, también se integran en la base imponible del impuesto las rentas obtenidas en operaciones donde intervengan paraísos fiscales, en virtud del artículo 81.4 de la misma ley.

Conforme al artículo 108 de la ley 27/2014, los beneficios distribuidos por una entidad no residente en territorio español no se considerarán obtenidos en España, salvo que el receptor de la renta resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Asimismo, la exención prevista en el artículo 50.5 de la ley 27/2014 para los beneficios percibidos de las entidades capital-riesgo y para las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de estas entidades no será de aplicación cuando estas rentas se obtengan a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

- ***Régimen de transparencia fiscal internacional***

La transparencia fiscal internacional es definida por Clavijo Hernández⁴⁶ como el régimen tributario cuya finalidad es la de someter a imposición a las entidades residentes en España por las rentas obtenidas por la participación de estas en el capital de entidades extranjeras. La Agencia Tributaria establece tres condiciones que deben de cumplirse para que los contribuyentes en España queden obligados a imputar en su base imponible la renta obtenida por una entidad no residente en territorio extranjero en la que participen, el control del más del 50% de la participación en estas entidades, una tributación por debajo del 75% de lo que le correspondería por el Impuesto de Sociedades y la pertenencia de estas rentas a alguna de las clases previstas en el artículo 91.2 de la Ley del IRPF.⁴⁷

De acuerdo con la Agencia Tributaria, será deducible de la cuota líquida el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por la distribución de beneficios o dividendos, conforme a un convenio de doble imposición o a la propia legislación interna del país que se trate. No obstante, en ningún caso serán deducibles los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.⁴⁸

⁴⁶ Clavijo Hernández, F., “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular”, Marcial Pons, 1998, 14 edición, p. 419.

⁴⁷ Agencia Tributaria, “Régimen de transparencia fiscal internacional”, 2018. (Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_d_e_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/Ayuda_Modelo_100/8_Cumplimentacion_IRPF_II_/8_1_Regimenes_especiales/8_1_3_Imputaciones_de_rentas_positivas_transparencia_fiscal_internacional/8_1_3_1_Regimen_de_transparencia_fiscal_internacional/8_1_3_1_Regimen_de_transparencia_fiscal_internacional.html; última consulta 15/03/2018)

⁴⁸ Agencia Tributaria, *op. cit.*

- ***Régimen especial de información***

Desde el 1 de enero de 2016 es obligatorio para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que actúen a través de un establecimiento permanente y para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español que realicen determinadas operaciones con entidades vinculadas en los términos previstos en el artículo 18.2 de la ley 27/2014, la presentación del Modelo 232 y cumplimentar la “Información de operaciones con personas o entidades vinculadas” en los términos del artículo 13.4 del RIS.⁴⁹

Asimismo, están obligados a presentar el Modelo 232 los contribuyentes que realicen operaciones o tengan valores en países o territorios que tengan la calificación de paraísos fiscales, independientemente de su importe, estando también obligados a cumplimentar el cuadro “Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales.” A estos efectos, se detallarán todas y cada una de las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, así como los gastos de servicios correspondientes a las operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en los citados países o territorios y de aquellas inversiones o gastos realizados en los mismos. Además, también se harán constar en el Modelo 232 la tenencia de valores representativos de fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la tenencia de valores de instituciones de inversión colectiva constituidas en los citados países o territorios y la tenencia de valores de renta fija que estén admitidos a cotización en mercados secundarios en dichos países o territorios.⁵⁰

- ***Medidas antiabuso en los Convenios de Doble Imposición***

⁴⁹ Agencia Tributaria, “Modelo 232”, 2018, p. 1. (disponible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/232/Instrucciones_Modelo_232.pdf; última consulta 16/03/2018)

⁵⁰ Agencia Tributaria, *op. cit.*, pp. 8-10.

Un Convenio de Doble Imposición es un acuerdo entre Estados que tiene como objetivo principal evitar la doble imposición sobre las rentas obtenidas por las personas o entidades residentes en cada uno de los Estados signatarios de dicho convenio. De esta forma, los Estados se reparten los ámbitos de las potestades tributarias determinando qué hechos imponibles pueden y deben ser gravados por cada uno de ellos. No obstante, para determinados operadores económicos puede resultar atractivo situar sus inversiones o actividades en un Estado, atendiendo a su red de Convenios, que le resulta más favorable. Por ello ha existido en Derecho Fiscal Internacional la preocupación por evitar que una entidad pueda beneficiarse de un Convenio de Doble Imposición cuando ello iría en contra del espíritu de dicho convenio y de las razones que motivaron su firma.⁵¹

Los Convenios de Doble Imposición han venido dando escasa atención a las cláusulas antielusión de carácter general, a pesar de haber rubricado un total de 94 convenios. Estos se pueden clasificar en tres grandes grupos en relación a las cláusulas antielusión que contienen⁵²:

- El Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos: Incluye una cláusula de limitación de beneficios en su artículo 17 por la cual únicamente las personas físicas, las sociedades cotizadas o las sociedades dependientes de las anteriores, así como las que desarrollen efectivamente una actividad en el Estado de su residencia, van a tener derecho a la aplicación del convenio. Además se incluye una cláusula de buena fe por la que las entidades no comprendidas en las categorías anteriores podrán invocar el convenio si prueban ante la Administración tributaria que su constitución o existencia no va dirigida principalmente a disfrutar del Convenio de Doble Imposición.
- El Convenio de Doble Imposición con Luxemburgo: El convenio no se aplica a determinadas sociedades holding de Derecho luxemburgués, ni a las rentas que un residente en España obtenga de acciones u otros títulos de sociedades similares a dichas entidades holding ni al patrimonio representado por acciones u otros títulos de participación en el capital de dichas sociedades.

⁵¹ Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, pp. 438-440.

⁵² Gutiérrez de Pablo, G., *op. cit.*, pp. 455-459.

- Algunos convenios que excluyen de la aplicación a ciertas entidades controladas por no residentes, salvo que desarrollen una verdadera actividad empresarial en el Estado de la residencia o prueben que su constitución no obedece al propósito de invocar el convenio sino a motivos económicos válidos. Algunos de los países con un convenio firmado con España que incluye este tipo de cláusulas son Portugal, Israel o Cuba.

3.5. Medidas antifraude en la legislación internacional

En septiembre del año 2017 fue aprobado por Ministros y altos funcionarios procedentes de 76 países y jurisdicciones el Convenio Multilateral de la OCDE que contiene una serie de medidas relativas a los distintos convenios fiscales, con la principal finalidad de actualizar la red de convenios fiscales bilaterales existente y reducir las posibilidades de elusión fiscal por parte de las empresas multinacionales, según se ha publicado en la propia web de la OCDE. Este nuevo Convenio está destinado a fortalecer las disposiciones encaminadas a resolver las controversias que puedan surgir en relación a la interpretación de los tratados, incluso mediante el arbitraje obligatorio y vinculante, tratando de minimizar el riesgo de doble imposición y aumentando la seguridad jurídica en el ámbito tributario.⁵³

De esta forma, el Convenio trata de impedir a las grandes multinacionales la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, mediante la transposición de los resultados del proyecto OCDE/G20 BEPS⁵⁴ en la red actual de convenios bilaterales, que ha sido el resultado de de las negociaciones en las que tomaron parte más de 100 países y jurisdicciones. Este proyecto ofrece soluciones a los distintos Gobiernos para que puedan suprimir las brechas y discrepancias normativas a nivel internacional que facilitan la

⁵³ OCDE, “Nota informativa: La firma del pionero Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios colmará las lagunas normativas y el vacío legal de los que adolecen miles de convenios fiscales a escala mundial” (disponible en: <http://www.oecd.org/tax/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>; última consulta: 18/03/2018)

⁵⁴ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

ocultación o el traslado artificial de los beneficios empresariales a jurisdicciones de baja o nula tributación, en los que estas empresas llevan a cabo una escasa o inexistente actividad económica.

Dada la enorme cantidad de convenios bilaterales existentes, y la dificultad que conlleva la actualización de todos ellos, este nuevo convenio viene a modificar todos los Convenios fiscales bilaterales existentes con el fin de introducir y aplicar rápidamente las medidas desarrolladas en el Proyecto OCDE/G20 BEPS. A continuación procedemos a analizar el citado proyecto, a partir del cual se ha elaborado el Convenio de la OCDE, a partir de la información publicada en la nota explicativa publicada por la propia OCDE en relación al proyecto.⁵⁵

Lo primero que se debe destacar del Proyecto es la amplia participación que este ha suscrito, participando en su elaboración incluso países en vías de desarrollo, tradicionalmente más reacios a este tipo de medidas. Por otro lado, se ha alcanzado por parte de estos países un acuerdo en un amplio paquete de medidas. Esto pone de manifiesto el gran éxito del Proyecto además de la gran importancia del mismo en materia fiscal internacional. De entre las medidas que se establecen en el proyecto, destacan las siguientes:

- Preparación de cláusulas modelo destinadas a impedir el abuso de los convenios, a través del fenómeno conocido como “treaty shopping”. Este se puede definir como la práctica de organizar negocios y formas jurídicas por parte de un contribuyente para permitir que éste aproveche los beneficios de un determinado Convenio de Doble Imposición, que de otra forma no estarían a su disposición, porque dicho contribuyente no es residente de ninguno de los Estados parte del Convenio.⁵⁶ La utilización de estas cláusulas impedirá el uso de las sociedades canalizadoras de rentas en países con convenios fiscales

⁵⁵ OCDE, “Nota explicativa sobre el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.” Informes finales 2015. (disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>; última consulta: 20/03/2018)

⁵⁶ Luna, A. P. “El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia.” *Revista de Derecho Fiscal*, 2011, p. 104.

favorables para canalizar inversiones a través de las mismas y lograr un tipo de gravamen reducido.

- Requerimientos de información como el informe país por país para poner a disposición de las distintas administraciones tributarias la información relativa a la declaración de beneficios, de impuestos y a la actividad económica de las multinacionales. El paquete de implementación incluye una guía para garantizar el suministro puntual de la información, la protección de la confidencialidad y el uso adecuado de la información. Esta información será exigible a las empresas multinacionales con ingresos anuales consolidados del grupo iguales o superiores a 750 millones de euros.
- Estándar mínimo para la resolución de conflictos, con el fin de lograr un sistema de resolución de conflictos rápido y efectivo a través del procedimiento amistoso. De esta forma se logrará que los conflictos entre países sobre la interpretación y aplicación de los convenios se resuelva de forma más rápida y efectiva. Para ello se ha creado el Foro sobre Procedimiento Amistoso, además de una metodología de evaluación para garantizar el cumplimiento diligente del nuevo estándar sobre resolución rápida de conflictos.
- Cambio en las Directrices de Precios de Transferencia. Los precios de transferencia son los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente. El principio rector de las normas que regulan dichas transacciones es que el precio que debe fijarse entre las distintas sociedades pertenecientes a un grupo debería ser el precio que se fijara en condiciones normales entre partes independientes, es decir, a valor de mercado.⁵⁷

⁵⁷ Hernández Vázquez, O., & Alonso, Á. J. “Precios de Transferencia.” Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, p. 51.

Estos cambios garantizarán que los precios de transferencia establecidos por las empresas multinacionales muestren la correspondencia entre gravamen de beneficios y actividades económicas. De esta forma, los precios se determinarán de acuerdo con la conducta real de las partes vinculadas en el contexto de los términos contractuales de la transacción. Esto desincentivará a las empresas de transferir renta a sus sociedades de concentración de tesorería, sociedades con pocos o ningún empleado y sin actividad económica real que buscan beneficiarse de una nula o baja tributación.

Por otro lado, se han renovado las Directrices de Precios de Transferencia relativas a activos intangibles, estableciendo una metodología para una valoración adecuada de los intangibles de difícil valoración para hacer frente a las prácticas que aprovechan la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias para infravalorar transferencias intragrupo de intangibles.

- Metodologías comunes para facilitar la convergencia entre las prácticas nacionales de los países interesados a la hora de limitar la erosión de la base imponible a través de gastos financieros. A estos efectos, se han acordado una serie de recomendaciones para el diseño de normas internas y cláusulas del Modelo de Convenio, así como un comentario para su implementación. También se han incluido directrices basadas en mejores prácticas para países que busquen reforzar su legislación interna en relación a la declaración obligatoria de las transacciones, acuerdos o estructuras agresivas o abusivas por parte de los contribuyentes.

3.6. Casos de fraude fiscal en España

3.6.1. Caso *PESQUERA GALMAR*

Se trata de una Sentencia⁵⁸ que viene a resolver un recurso de alzada interpuesto por la compañía PESQUERA GALMAR S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 9 de julio de 2009, que figura en el expediente 54/415/2008 en relación a la liquidación del Impuesto de Sociedades de la compañía en los ejercicios 2004 y 2005, por una cuantía de 210.426,88 euros.

Dicho organismo inspeccionó en estos dos ejercicios a la compañía, no admitiendo la deducción practicada por la misma de las dotaciones a la provisión por depreciación de valores representativos del capital de una sociedad que era residente en un territorio calificado como paraíso fiscal por el Decreto 1080/91, en este caso, las Islas Malvinas.

No obstante, la compañía sostiene que el Real Decreto 1080/91 vulnera los principios constitucionales de legalidad y reserva de Ley, pues contiene según ella una lista cerrada de países que no ha sido actualizada desde el año 1991, y que por ello incluye a países que con el paso de los años han dejado de tener dicha consideración ya que su legislación ha evolucionado y por ello algunos de ellos no entran dentro del concepto de paraíso fiscal que establece la OCDE mediante sus recomendaciones.

También sostiene la parte demandante una vulneración del principio de jerarquía normativa, puesto que el Real Decreto 1080/91 no ha sido desarrollado reglamentariamente e incluye a países sin determinar qué factores han dado lugar a dicha calificación, limitando los derechos y generando indefensión en los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades.

Por último, defiende que las Islas Malvinas no deberían formar parte de la lista de paraísos fiscales, ya que, por un lado, el concepto de paraíso fiscal que establece la OCDE y la legislación fiscal de las Islas Malvinas no coinciden, y por otro, que España puede obtener información fiscal de las Islas Malvinas a través del Reino Unido, que tiene firmados con España Convenios de doble imposición.

La Audiencia Nacional, no obstante, deniega las pretensiones de la parte demandante, alegando, en primer lugar, que el concepto de paraíso fiscal no puede depender de las

⁵⁸ Sentencia de la Audiencia Nacional de 04 de Diciembre de 2014, Recurso 441/2011.

recomendaciones de la OCDE, ya que, aunque España forma parte de este organismo, no está obligado a cumplir con las mismas, y determina que el concepto de paraíso fiscal viene fijado únicamente por la normativa fiscal española. Son por tanto las autoridades competentes españolas las que han fijado lo que se entiende por paraíso fiscal a través del Real Decreto 1080/91, sin que se produzca por ello ninguna restricción de derechos.

En segundo lugar, si bien es cierto que la lista de paraísos fiscales no ha sido actualizada desde el año 1991, en 2003 se modificó el Real Decreto 1080/91 para añadirle un segundo punto, donde se establece que dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales aquellos países o territorios que firmen acuerdos de intercambio de información desde que estos entren en vigor. Cabe destacar por tanto, que el concepto de paraíso fiscal no es lo estático que la parte demandante alegaba, sino que existen mecanismos para que la lista sea modificada en la práctica, sin que sea preciso una modificación formal del Real Decreto 1080/91.

Por tanto el concepto de paraíso fiscal no genera indefensión entre los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, ya que el Real Decreto 1080/91 sí que incluye un concepto material de paraíso fiscal, que hace referencia a países o territorios con un nivel bajo de tributación y un sistema legal que facilita la opacidad de las operaciones, que puede cambiar según cambien las circunstancias de los países o territorios. De hecho, algunos de los países incluidos en la lista del Real Decreto 1080/91 han dejado de tener la consideración de paraísos fiscales a medida que han firmado acuerdos de cooperación en materia de información fiscal con España. Países entre los que no se encuentran las Islas Malvinas, según la página web del Ministerio de Hacienda.

Por todo ello, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional desestima la pretensión del demandante, puesto que en la resolución recurrida se aplicó correctamente el Real Decreto 1080/91 sin que se produjera una vulneración de los principios de legalidad, reserva de ley y jerarquía normativa.

3.6.2. *Caso SURVEILLANCE MARÍTIME*⁵⁹

Se trata de un recurso de casación interpuesto por la sociedad Surveillance Maritime S.A. contra una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que resolvía el recurso planteado contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, en la cual se desestimaba la reclamación deducida contra la liquidación practicada por el Impuesto de Sociedades de la compañía en los ejercicios 1996, 1997 y 1998, por importe de 82.189.678 pesetas.

En concreto, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por la sociedad ante a propuesta de liquidación del Impuesto de Sociedades. La Dependencia Regional de Inspección de Madrid apreció una irregularidad en la liquidación del impuesto, al no considerar como deducibles los gastos que la entidad había realizado con otra sociedad, Marshwell Services Limited, por no haber sido acreditados los servicios que dieron lugar a dichos gastos. Los importes no deducibles ascendieron a 68.035.388 pesetas en 1996, 64.837.664 pesetas en 1997 y 82.277.240 pesetas en 1998.

En relación con la deducibilidad de los gastos con la entidad Marshwell Services Limited, la Sala se remite al artículo 14.1 g) de la Ley del Impuesto de Sociedades, donde se establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos que correspondan a operaciones realizadas, de forma directa o indirecta, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos. No obstante, dicho artículo establece una excepción a la regla general, declarando que sí que serán deducibles los gastos siempre que el propio sujeto pasivo acredite que el gasto devengado responde a una operación efectivamente realizada. De esta forma, el artículo establece la inversión de la carga de la prueba, siendo responsabilidad de la empresa y no de la Administración probar la realidad y efectividad de la operación.

⁵⁹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 febrero 2012, 270/2012.

En este caso, la entidad acreditó en el correspondiente expediente administrativo que efectivamente suscribió un contrato de “Marketing Agency Agreement” con la sociedad Marshwell Services Limited. Por otro lado, esta última sociedad tiene su residencia fiscal en la República de Irlanda, según el certificado que se adjuntó en la fase del procedimiento económico administrativo, y como reconoce el propio Tribunal Económico-Administrativo Central. Además, el contrato se firmó a través de un representante de la citada compañía que tenía su domicilio en la isla de Jersey, que tiene la consideración reglamentaria de paraíso fiscal en virtud de la legislación española, y el pago se efectuó en una cuenta en el Bilbao Vizcaya Banc, Lid de Jersey.

Por ello la Sala de la Audiencia Nacional consideró aplicable al caso el artículo 14.1 g) de la Ley del Impuesto de Sociedades, correspondiendo a la entidad la acreditación de los servicios prestados. En este sentido, la entidad presenta una serie de documentos, como el contrato antes mencionado y las facturas correspondientes a los servicios. No obstante, la Sala considera insuficientes dichos documentos ya que estos no demuestran por sí mismos que los servicios se han prestado realmente. Por ello considera que los gastos, al no haberse probado la existencia de los servicios a los que se corresponden, no se consideran deducibles a la luz del citado artículo y por ello se desestima el primer recurso planteado.

En el recurso de casación la entidad pide que se anule la anterior resolución y que, por tanto, se consideren como deducibles los gastos anteriormente mencionados, así como que se le reponga de la totalidad de los pagos efectuados y los gastos derivados de las resoluciones que se declaren nulas, con el abono de los intereses legales que correspondan sobre las cantidades indebidamente satisfechas y de las costas causadas. No obstante, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional sólo admite el recurso de casación en relación a la liquidación del ejercicio 1998, mientras que decreta la inadmisión del recurso en relación a la liquidación de los años 1996 y 1997 debido a que sus cuotas no exceden de forma individual la cuantía exigida de 150.000 euros.

Asimismo, la parte recurrente invoca tres motivos de casación. El primero de ellos es la vulneración del propio artículo 14.1 g) de la Ley del Impuesto de Sociedades, ya que se ha acreditado que la compañía que recibió los pagos de la entidad es residente en la

República de Irlanda, país que no tiene la consideración de paraíso fiscal en la legislación española y que además tiene suscrito con España un Convenio para evitar la Doble Imposición, independientemente de que el pago de los servicios se realice a través de una cuenta de la sociedad en un paraíso fiscal. Por ello, en opinión de la recurrente, no le correspondería probar la efectividad de la operación puesto que no ha contratado con una empresa radicada en un paraíso fiscal.

En segundo lugar, alega la inaplicación del Convenio Hispano-Irlandés para evitar la doble imposición de 27 de diciembre de 1994, en el cual se establece que las rentas obtenidas por la prestación de servicios profesionales así como los beneficios obtenidos por las empresas residentes de los Estados contratantes, sólo podrán ser sometidos a imposición en el Estado de residencia de la persona física o jurídica. En este sentido, defiende que este Convenio, en el que no se discriminan las deducciones por gastos, es el que debería ser aplicado al caso, y no el artículo 14.1 g) de la Ley del Impuesto de Sociedades.

Por último, la parte recurrente alega la infracción de los artículos 5 y 12.2 de la Ley 12/1992, sobre el contrato de agencia, ya que la entidad abonó en concepto de comisión un 5% de la cuantía total a Marshwell, comisión que dependía de la obtención de un resultado, evidencia que, a opinión de la recurrente es imposible de probar de otra forma.

En respuesta al recurso de casación planteado, el Tribunal Supremo procede con un análisis del artículo 14.1 g) de la Ley del Impuesto de Sociedades. Para ello establece que existen dos supuestos en los que se considera que el gasto tiene su origen en un paraíso fiscal: cuando la persona o entidad prestadora del servicio es residente en un paraíso fiscal y cuando el pago del servicio se realiza a través de una persona o entidad residente en un paraíso fiscal. Estos supuestos no tienen un carácter concurrente, con lo que bastará con que se dé uno de ellos para que se considere que el gasto tiene su origen en un paraíso fiscal. Además, la concurrencia de estos supuestos puede darse de forma directa o indirecta. De esta forma, se consideraría un gasto como originado en un paraíso fiscal en el caso de que la entidad prestadora del servicio no fuera residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, pero que el pago se realice a través de entidades de crédito residente en un paraíso fiscal.

Por tanto, si se cumplen alguno de los dos supuestos corresponde al sujeto pasivo demostrar la efectividad de la prestación de servicios. Y debe demostrarse en sentido material, es decir, que se ha producido la recepción del servicio y su aplicación al proceso productivo, sin que sea suficiente la mera aportación de documentos formales como el contrato o las facturas correspondientes.

Por ello, aunque es cierto que Marshwell tenía su residencia fiscal en Jersey, la norma española obliga a acreditar la realidad del servicio en dos supuestos que se dan en este caso, cuando la persona que firma el contrato tiene su residencia en un país o territorio considerado reglamentariamente como paraíso fiscal, y cuando el pago de los servicios se realice a través de una cuenta en una entidad residente en un paraíso fiscal. De esta forma, la entidad queda obligada a demostrar que los servicios fueron realmente prestados, cosa que no hizo limitándose a presentar el contrato y las facturas, facturas cuyo contenido era muy genérico, al referirse a servicios para la promoción de los negocios en el Norte de África, sin que se declarara el contenido de los servicios.

Por último, el Tribunal rechaza los otros dos motivos alegados por la parte. Por una parte, la cuestión planteada no versa sobre la aplicación del Convenio Hispano-Irlandés en relación a los beneficios obtenidos por la entidad, sino sobre la acreditación de los servicios pagados por la misma a Marshwell. Por otro lado, se reitera que el contrato de Agencia no prueba por sí mismo la realidad de la operación, Por todos estos motivos el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación planteado.

3.7. Casos de fraude fiscal en la Unión Europea

3.7.1. El caso Apple

El 30 de agosto de 2016 la Comisión Europea anunció la sanción a la compañía Apple por valor de hasta 13.000 millones de euros. Esta sanción se fundamenta principalmente en que Irlanda otorgó ventajas fiscales indebidas a Apple por ese valor, práctica que es ilegal con arreglo a las normas sobre ayudas estatales de la Unión Europea. No se trata

aquí de la utilización de un paraíso fiscal como tal, sino del aprovechamiento por parte de la empresa Apple de la laxa legislación y control por parte de un país para defraudar en el impuesto de sociedades. La información del caso que se va a exponer a continuación ha sido recabada a partir de una nota informativa de la propia Comisión Europea.⁶⁰

En propias palabras de la comisaria Margrethe Vestager, responsable de política de competencia: “Los Estados miembros no pueden otorgar ventajas fiscales de forma selectiva a determinadas empresas, puesto que esa medida es ilegal en virtud de las normas sobre ayudas estatales de la UE. La investigación de la Comisión ha permitido concluir que Irlanda concedió a Apple ventajas fiscales ilegales que le permitieron pagar, a lo largo de varios años, un importe en concepto de impuestos considerablemente inferior al de otras empresas. En efecto, en virtud de este tratamiento selectivo, Apple consiguió pagar un tipo efectivo del impuesto sobre sociedades del 1 % sobre los beneficios generados en Europa en 2003 y que se redujo hasta el 0,005 % en 2014.”

Con el fin de pagar menos en el impuesto de sociedades, Apple aplicó un método de determinación de los beneficios imponibles de dos sociedades mercantiles irlandesas del grupo Apple, Apple Sales International y Apple Operations Europe, que no reflejaban la realidad económica, ya que la práctica totalidad de los beneficios por ventas obtenidos por ambas empresas se distribuían a una administración central. De acuerdo con la investigación de la Comisión Europea, dichas administraciones centrales no fueron objeto de gravamen en ningún país. De esta forma, Apple consiguió mediante este método aplicar sobre los beneficios de Apple Sales International un tipo efectivo del impuesto de sociedades que se redujo del 1% en 2003 al 0,005% en 2014.

Este tratamiento fiscal selectivo es ilegal de acuerdo con las normas sobre ayudas estatales de la Unión Europea porque concede una ventaja a Apple sobre otras empresas sometidas a la misma normativa tributaria nacional. Además, no solo se evitaba la imposición en las rentas obtenidas en Irlanda, sino que, gracias al tratamiento fiscal que

⁶⁰ Comisión Europea, “Comunicado de prensa: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”, 2016. (disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_es.htm; última consulta 23/03/2018)

le fue aplicado en Irlanda, Apple pudo evitar la imposición de la práctica totalidad de los beneficios generados por la venta de sus productos en el conjunto del mercado único europeo, ya que la empresa decidió registrar todas sus ventas en Irlanda en vez de en los países donde tenía lugar la venta.

- *Estructura fiscal de Apple en Europa*

Apple Sales International y Apple Operations Europe son dos sociedades mercantiles irlandesas controladas por el grupo Apple, bajo el dominio de la matriz estadounidense Apple Inc. Entre estas dos sociedades y la matriz existe un acuerdo de reparto de gastos, en virtud del cual, las sociedades filiales pueden utilizar los derechos de propiedad intelectual e industrial de Apple para fabricar y vender sus productos fuera de América a cambio de pagos anuales a la matriz para financiar los proyectos de investigación y desarrollo.

Por otro lado, los beneficios imponibles de ambas sociedades irlandesas se determinaban por una resolución fiscal emitida por Irlanda en 1991, que fue sustituida en 2007 por una segunda resolución fiscal similar. Esta resolución dejó de aplicarse en 2015, cuando ambas sociedades modificaron su estructura.

La actividad de Apple Sales International es adquirir los productos de los fabricantes y venderlos en Europa. No obstante, Apple organizó sus operaciones de venta de forma que, por obligación contractual, los clientes tenían que comprar sus productos en Irlanda en vez de en los puntos de venta donde se originaba la venta. De esta forma todas las ventas y los beneficios obtenidos por las mismas se registraban en Irlanda.

En las dos resoluciones emitidas por Irlanda se regulaba el reparto de beneficios de Apple Sales International, por las cuales la mayor parte de los beneficios se destinaban a una administración central fuera de Irlanda, que de hecho no estaba implantada en ningún país ni contaba con empleados o locales propios, y que quedaban exentos de impuestos. La única actividad de esta empresa era alguna reunión ocasional de la Junta Directiva. La otra parte de los beneficios, mucho menor, se distribuía a su sucursal en Irlanda.

Lo mismo ocurría con Apple Operations Europe, encargada de la fabricación de determinadas líneas de ordenadores para el grupo Apple, que, la mayoría de los beneficios que obtenía eran distribuidos a la administración central sin que se gravaran en ningún país.

- *Evaluación de la Comisión*

La función de la Comisión sobre el control de las ayudas estatales es la de garantizar que los Estados miembros no otorguen un tratamiento fiscal selectivo más beneficioso a una determinada empresa que el que ofrecen a las demás. De esta forma, la distribución de los beneficios dentro de un grupo debe hacerse de forma que se refleje la realidad económica. La distribución debe llevarse a cabo de acuerdo con el principio de plena competencia, es decir, conforme a los acuerdos que tienen lugar en condiciones comerciales entre empresas independientes.

En la investigación que ha llevado a cabo la Comisión en relación con el caso de Apple, se determinó que la distribución de los beneficios era una distribución interna artificiosa carente de justificación económica objetiva. De esta forma, los beneficios se destinaban en su mayor parte a una administración central que no disponía de capacidad operativa alguna. Por ello, los beneficios debieron haberse distribuido a la sucursal en Irlanda de Apple y haber sido gravados en Irlanda.

De la misma forma, Apple Operations Europe no debió trasladar sus beneficios a la administración central, sino a su sucursal en Irlanda, que sí disponía de capacidad para generar ingresos.

Por todo ello la Comisión dispone que los beneficios obtenidos por la administración central de Apple deben ser objeto de gravamen en Irlanda, ya que las resoluciones fiscales hicieron posible que Apple pagara en impuestos un importe sustancialmente menor que el exigido a otras empresas, vulnerando de esta forma la normativa sobre ayudas estatales de la Unión Europea.

3.7.2. *Caso McDonald's*

En diciembre de 2015 la Comisión Europea inició una investigación sobre un posible trato fiscal privilegiado a la empresa McDonald's por parte de las autoridades fiscales de Luxemburgo. Se pretende con esta investigación demostrar si la compañía podría haberse valido de un Convenio de Doble Imposición para evitar de esta forma pagar el impuesto de sociedades en Luxemburgo. La información del caso que se va a exponer a continuación ha sido recabada a partir de una nota informativa de la propia Comisión Europea.⁶¹

De esta forma, la Comisión pretende evaluar si las autoridades de Luxemburgo derogaron de manera selectiva determinadas disposiciones de su legislación nacional y del Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos, ofreciendo de esta forma una ventaja injustificada a McDonald's sobre el resto de empresas en una situación de hecho y de derecho comparable.

Al amparo de dos resoluciones fiscales concedidas por las autoridades luxemburguesas en 2009, la compañía McDonald's Europe Franchising no ha abonado desde entonces ningún impuesto de sociedades en Luxemburgo, a pesar de haber obtenido cuantiosos beneficios, que proceden principalmente de los cánones abonados por los restaurantes franquiciados en Europa y Rusia a cambio de la utilización de la marca McDonald's y los servicios asociados. La empresa cuenta con una sede principal en Luxemburgo, responsable de las decisiones estratégicas, y con dos sucursales, una en Suiza, que presenta una actividad limitada, y otra en Estados Unidos, que carece de actividad real. Sin embargo, los cánones recibidos por la empresa se transfieren de forma interna a la sucursal estadounidense.

De esta forma, la primera resolución fiscal que concedieron las autoridades luxemburguesas en marzo de 2009 confirmó que McDonald's Europe Franchising no debía pagar el impuesto sobre sociedades en Luxemburgo, sino que los beneficios debían

⁶¹ Comisión Europea, "Comunicado de prensa: La Comisión inicia una investigación formal sobre el trato fiscal a McDonald's en Luxemburgo", 2015. (disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_es.htm; última consulta 25/03/2018)

de estar sujetos a imposición en Estados Unidos, en virtud del Convenio de Doble Imposición firmado entre Luxemburgo y Estados Unidos. No obstante, los beneficios no fueron objeto de gravamen en Estados Unidos, pues si bien la legislación de Luxemburgo consideraba que McDonald's Europe Franchising estaba presente en Estados Unidos a efectos fiscales, de acuerdo con el Derecho estadounidense la compañía no tenía presencia fiscal alguna en el país. De esta forma, McDonald's no pudo demostrar que los beneficios habían sido objeto de gravamen en los Estados Unidos.

En septiembre de 2009, las autoridades de Luxemburgo dictaron una segunda resolución, en virtud de la cual McDonald's no estaba ya obligada a demostrar que sus ingresos eran objeto de gravamen en los Estados Unidos. De esta forma, los ingresos de McDonald's no estaban sujetos a la imposición en Luxemburgo, pero tampoco lo estaban en Estados Unidos.

- *Alegaciones de McDonald's ante las autoridades tributarias de Luxemburgo*

Para comenzar, cabe destacar que las empresas están sujetas al pago del impuesto de sociedades sobre los beneficios obtenidos en un determinado país si cuentan con presencia a efectos fiscales en el mismo, lo que se denomina un establecimiento permanente. Para ello es necesario que la empresa tenga un cierto nivel de actividad empresarial en el país.

En primer lugar, McDonald's alegó que su sucursal en Estados Unidos constituía un establecimiento permanente de acuerdo con las normas de derecho luxemburgués, dado que contaba con una actividad suficiente como para considerar que tenía una presencia real en los Estados Unidos. Sin embargo, también alegó que de acuerdo con la legislación estadounidense esta sucursal no tenía la consideración de establecimiento permanente, ya que de acuerdo a la normativa estadounidense, esta no contaba con actividad real suficiente para considerarla como tal.

De esta forma, las autoridades luxemburguesas reconocieron que la sucursal estadounidense como el lugar donde debían ser gravados sus beneficios, mientras que las autoridades de Estados Unidos no ejercieron ese reconocimiento. Consecuentemente, los

beneficios de McDonald's Europe Franchising no fueron gravados ni en Luxemburgo ni en Estados Unidos.

- ***Alcance de la investigación de la Comisión***

A la vista de todo lo enunciado anteriormente, la Comisión inicia una investigación para determinar si la segunda resolución fiscal otorgada por las autoridades luxemburguesas constituye un trato fiscal favorable y por tanto, una vulneración de las normas sobre ayudas estatales de la Unión Europea. En esta investigación la Comisión no cuestiona el régimen fiscal general de Luxemburgo, simplemente, trata de averiguar si se aplicaron de forma selectiva las normas de la legislación tributaria de Luxemburgo y el Convenio de Doble Imposición entre Luxemburgo y Estados Unidos para conceder una ventaja selectiva con la que no cuentan el resto de empresas en la misma situación de hecho y de derecho.

- ***Contexto***

Conforme al artículo 107, apartado 1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, las ayudas estatales que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y puedan falsear la competencia de modo que beneficien a una empresa determinada son incompatibles con el mercado único de la Unión Europea.

Las resoluciones fiscales no constituyen un problema respecto a las normas sobre ayudas estatales de la Unión Europea si se limitan a confirmar que los acuerdos fiscales entre empresas del mismo grupo cumplen con la legislación fiscal aplicable. No obstante, si estas resoluciones fiscales confieren una ventaja fiscal selectiva a determinadas empresas a través de la concesión de subvenciones se considera que pueden falsear gravemente la competencia y violar las normas sobre ayudas estatales de la Unión Europea.

3.7.3. Caso Fiat y Starbucks

En octubre de 2015 la Comisión Europea decidió que Luxemburgo y los Países Bajos habían concedido ventajas fiscales de manera selectiva a Fiat Finance and Trade y a

Starbucks, respectivamente, siendo estas ventajas ilegales de conformidad con arreglo a las normas de la Unión Europea sobre ayudas estatales. La información del caso que se va a exponer a continuación ha sido recabada a partir de una nota informativa de la propia Comisión Europea.⁶²

En ambos casos, una resolución fiscal emitida por las respectivas autoridades fiscales rebajó de forma artificial el impuesto a pagar por estas dos empresas. En principio, cabe destacar que las resoluciones son por sí mismas perfectamente legales. Podríamos definir estas resoluciones fiscales como cartas de garantía emitidas por las autoridades fiscales con el fin de explicar a una determinada empresa cómo se debe calcular el impuesto de sociedades que le corresponde pagar. No obstante, ocupa las investigaciones concluyeron con que las resoluciones fiscales de Fiat y de Starbucks no reflejaban correctamente la realidad económica, pues se establecían en las mismas una serie de métodos artificiales y complejos a la hora de determinar los beneficios imponibles de estas dos empresas.

De esta forma, ambas empresas transfirieron bienes dentro de su grupo de empresas a precios que no se correspondían con el precio de estos bienes en condiciones normales de mercado. Por consiguiente, a través de estas operaciones conseguían desviar sus beneficios a extranjero, a jurisdicciones fiscales donde el tipo de gravamen al que se sometían los beneficios era mucho menor, o incluso, inexistente. Esta actividad por la cual se utilizan los precios de transferencia entre empresas del mismo grupo para transferir beneficios al extranjero con el fin de evitar la tributación de las rentas es contraria a la normativa de la Unión Europea en materia de competencia y de ayudas estatales, ya que supone una clara desventaja para las empresas que sí pagan sus correspondientes impuestos, y que de esta forma no podrían competir en igualdad de condiciones con estas dos empresas. Por tanto, ambas resoluciones fiscales son contrarias a la normativa sobre competencia de la Unión Europea y deben ser anuladas, y ni Starbucks ni Fiat podrán seguir beneficiándose del trato fiscal favorable que obtenían de las mismas. Además, tanto Luxemburgo como los Países Bajos están obligados a recuperar los impuestos dejados de percibir por la vigencia de dichas resoluciones,

⁶² Comisión Europea, “Comunicado de prensa: La Comisión decide que las ventajas fiscales selectivas de Fiat en Luxemburgo y Starbucks en los Países Bajos son ilegales con arreglo a las normas de la UE sobre ayudas estatales:”, 2015. (disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_es.htm; última consulta 28/03/2018)

debiendo reclamar el importe de al menos veinte millones de euros a cada una de estas empresas.

4. CONCLUSIONES

La primera conclusión extraída en este trabajo es que no toda acción encaminada a reducir la carga impositiva de un contribuyente está considerada como fraude fiscal. Existe lo que se conoce como la planificación fiscal internacional, en virtud de la cual los contribuyentes pueden optar por realizar sus operaciones económicas en aquellos países

donde les resulte fiscalmente más beneficioso. No obstante, si el contribuyente está infringiendo la ley de un país determinado para no pagar los impuestos que le corresponden en este país, para hacerlo en otro con una fiscalidad más ventajosa, estaríamos ante una evasión fiscal ilegítima. Es muy importante para los contribuyentes diferenciar ambos conceptos puesto que la realización de acciones encaminadas a defraudar el impuesto de sociedades pueden acarrearle sanciones muy importantes, como se ha podido demostrar en los casos prácticos analizados.

En segundo lugar, se ha definido el paraíso fiscal como un concepto sin una delimitación expresa, que se define por una serie de características entre las que destacan la nula o baja tributación y el bajo nivel de intercambio de información efectiva y falta de cooperación de las autoridades con otros países. Sin embargo, España como muchos otros países no ha definido el concepto de paraíso fiscal en su legislación a partir de una serie de características, sino a partir de una lista cerrada donde se encuentran enumerados todos los países y territorios que se consideran como tal, pudiendo actualizar la lista con el paso del tiempo. La solución aportada en este sentido por el legislador ha sido, en mi opinión, la más correcta, pues ofrece a los contribuyentes la máxima seguridad jurídica a la hora de saber de antemano qué países o territorios están considerados como paraísos fiscales, en vez de ofrecer una serie de características que supondrían un examen minucioso por parte de los contribuyentes a la hora de saber si están operando con entidades residentes en paraísos fiscales, con las consecuencias legales que ello implica.

En tercer lugar, tanto la legislación española como la legislación internacional han dado gran importancia al fraude fiscal internacional, por las cuantiosas pérdidas que supone para las economías de estos países, por lo que se han adoptado una serie de medidas encaminadas a desincentivar las operaciones a través de paraísos fiscales, mediante la valoración a precios de mercado de estas operaciones, o la pérdida de incentivos fiscales como las de determinadas exenciones. También se destacan las medidas que imposibilitan a los contribuyentes a defraudar a través de los Convenios de Doble Imposición, que tradicionalmente han sido utilizados por ciertos contribuyentes para defraudar. El amplio paquete de medidas que incorpora la Ley sobre el Impuesto de Sociedades es a mi juicio, suficiente para disuadir a los contribuyentes de contratar operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales, así como de constituir empresas en los mismos para

desviar los beneficios a estos territorios. A nivel internacional, aunque todavía se están desarrollando nuevas medidas para combatir el fraude a través de paraísos fiscales, todavía queda mucho por hacer, y será imprescindible la colaboración de los países en vías de desarrollo que tradicionalmente no han sido tan proclives a firmar este tipo de acuerdos.

En tercer lugar, extraemos tres conclusiones principales de las Sentencias analizadas. La primera de ellas es que, a pesar de que España pertenece a la OCDE, España tiene su propia legislación que es independiente a las recomendaciones que la OCDE pueda hacer. De esta forma, un territorio o país será considerado como paraíso fiscal en la legislación española si aparece en la lista del Real Decreto 1080/91, independientemente de lo que haya expuesto la OCDE acerca del concepto de paraíso fiscal. La segunda conclusión es que la lista del Real Decreto no es una lista cerrada, sino que puede verse modificada si el país o territorio incluido en la misma firmara un tratado con cláusula de información con España, por lo que no se trata de una lista estática sino que va evolucionando con el tiempo, adaptándose a las nuevas circunstancias. La última conclusión, es que a la hora de probar que una operación realizada con una empresa radicada en un paraíso fiscal se ha realizado efectivamente, no basta con aportar pruebas meramente formales como contratos y facturas, sino que hay que probar que la operación se realizó materialmente. De esta forma, la jurisprudencia ha ido delimitando el concepto de paraíso fiscal en la práctica y ha validado la lista del Real Decreto 1080/91.

Por último, en el caso de la defraudación del Impuesto de Sociedades a nivel europeo, es la propia Comisión Europea la que sanciona estos comportamientos, que justifica como contrarios a la normativa sobre ayudas estatales, al considerar que el menor pago de impuestos por parte de estas empresas ha supuesto para ellas una ventaja injustificada respecto a sus competidores. Entre los medios que utilizaban las empresas analizadas para defraudar destacaban el reparto de beneficios a una sociedad matriz, no radicada en ningún país, por lo que no tenía que asumir ningún gravamen por dichos beneficios, y los precios de transferencia a partir de los cuales desviaban sus beneficios entre empresas del mismo grupo. A la luz de estos casos podemos apreciar como las instituciones de la Unión Europea han venido tomando en los últimos años importantes acciones para acabar con estas prácticas, imponiendo sanciones muy elevadas a estas empresas, lo que a mi

opinión, va a dar lugar a un efecto disuasorio entre las grandes multinacionales que a menudo utilizan estos mecanismos con fines defraudatorios.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Legislación:
 - Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE 28 de mayo de 1991).
 - Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)
 - Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 28 de diciembre de 1990)
 - Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE 30 de noviembre de 2006).
 - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre 2003).
 - Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 13 de julio de 1991).
 - Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.o, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 1 de febrero de 2003).

- Jurisprudencia:
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 04 de Diciembre de 2014, Recurso 441/2011.
 - Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 febrero 2012, 270/2012.
 - Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre 110/1984.

- Obras doctrinales
 - Agencia Tributaria, “Modelo 232”, 2018. (disponible en: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_200_al_299/232/Instrucciones_Modelo_232.pdf; última consulta 16/03/2018)
 - Agencia Tributaria, “Régimen de transparencia fiscal internacional”, 2018. (Disponible en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folleto_s_y_Videos/Manuales_de_ayuda_a_la_presentacion/Ejercicio_2016/ Ayuda_Modelo_100/8_Cumplimentacion_IRPF_II_/8_1_Regimenes_especiales/8_1_3_Imputaciones_de_rentas_positivas_transparencia_fiscal_internacional/8_1_3_1_Regimen_de_transparencia_fiscal_internacional/8_1_3_1_Regimen_de_transparencia_fiscal_internacional.html; última consulta 15/03/2018)
 - Chavagneux, C., & Palan, R., *Los paraísos fiscales*, Editorial El Viejo Topo, 2007.
 - Clavijo Hernández, F., “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular”, Marcial Pons, 1998, 14 edición.
 - Comisión Europea, “Comunicado de prensa: Irlanda otorgó ventajas fiscales ilegales a la empresa Apple por valor de hasta 13 000 millones EUR”, 2016.

- (disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_es.htm; última consulta 23/03/2018)
- Comisión Europea, “Comunicado de prensa: La Comisión decide que las ventajas fiscales selectivas de Fiat en Luxemburgo y Starbucks en los Países Bajos son ilegales con arreglo a las normas de la UE sobre ayudas estatales:”, 2015. (disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_es.htm; última consulta 28/03/2018)
 - Garzón Espinosa, A. “Paraísos fiscales en la globalización financiera.” *Historia Actual Online*, n. 26, 2011.
 - Gutiérrez de Pablo, G., “Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos.”, 2015. (disponible en: https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD_GUTIERREZ_D_E_PABLO_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 10/03/2018)
 - Hernández Vázquez, O., & Alonso, Á. J. “Precios de Transferencia.” Cuadernos de Formación, Escuela de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 2012.
 - Luna, A. P. “El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia.” *Revista de Derecho Fiscal*, 2011.
 - OCDE, “Nota explicativa sobre el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.” Informes finales 2015. (disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf>; última consulta: 20/03/2018)
 - OCDE, “Nota informativa: La firma del pionero Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios colmará las lagunas

- normativas y el vacío legal de los que adolecen miles de convenios fiscales a escala mundial” (disponible en: <http://www.oecd.org/tax/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>; última consulta: 18/03/2018)
- Pacheco, A. D., “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional.” *INFORMACION COMERCIAL ESPANOLA-MONTHLY EDITION-*, vol. 825, 2005. (disponible en: http://www.revistasice.info/cachepdf/ICE_825_97-118_383107A15B75AF89F8C23DDD890274B3.pdf; última consulta 28/02/2018)
 - Prieto Jano, M. J. “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea: La elusión fiscal.” 1995. (disponible en: <http://uvadoc.uva.es/bitstream/10324/3006/1/PlanificacionFiscal.pdf>; última consulta 25/02/2018)
 - Ruiz Almendral, V., & Seitz, G., “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana).”, 2004. (disponible en: https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/9761/fraude_ruiz_RCT_2004.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 05/03/2018)
 - Salvador, S. “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal.” *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 2007, vol. 14, no 07. (disponible en: https://portal.uah.es/portal/page/portal/epd2_asignaturas/asig360050/informacion_academica/Trabajo%20Art.4.Estudio%20sobre%20paraos%20fiscales.2006.IEF.pdf; última consulta: 12/03/2018)
 - van der Laat, D. S., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española.” *Crónica tributaria*, n. 93, 2000. (disponible en:

[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/P
araisosFiscales_DiegoSalto.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/P
araisosFiscales_DiegoSalto.pdf); última consulta 23/02/2018)