



FACULTAD DE DERECHO

# **Análisis crítico-moral de los sistemas de optimización fiscal**

Los casos de McDonald's y Starbucks en Europa

Alexandre Soares de Albergaria

Derecho – 4º E-1 BL

Área de conocimiento: Filosofía del Derecho

Tutor: Luis Bueno Ochoa

Madrid – abril 2017

## **RESUMEN:**

La optimización fiscal es una práctica a la que siempre más acuden las grandes empresas multinacionales. En un contexto de crisis económica y democrática en Europa, conviene entender cómo funcionan estos sistemas, y preguntarse si es realmente legítimo permitir una forma de evasión fiscal legalmente aceptada. También conviene entender cuál es el interés de cada uno de los protagonistas que permiten la optimización fiscal: las empresas, los Estados, y la Unión Europea. Los casos de McDonald's y Starbucks permiten ilustrar los desvíos morales que pueden ocasionar los sistemas legales de optimización fiscal.

## **ABSTRACT:**

Tax optimization is a practice to which multinational companies attend always more. In a context of economic and democratic crisis in Europa, it is necessary to understand how work such systems, and ask ourselves if it is rightful to allow this kind of legally accepted tax evasion. Also, we shall understand which interests have each one of the actors allowing tax optimization: companies, Countries, and the European Union. I took McDonald's and Starbucks' cases to illustrate the moral abuses that can cause the legal systems of tax optimization.

## **PALABRAS CLAVE:**

Optimización fiscal, evasión fiscal, tax ruling, Unión Europea, ética fiscal, moral, paraísos fiscales, justicia tributaria, tributos, doble moral, McDonald's, Starbucks, responsabilidad social corporativa.

## **KEY WORDS:**

Tax optimization, tax avoidance, European Union, fiscal ethics, moral, tax heavens, fiscal justice, taxes, double moral, McDonald's, Starbucks, corporate responsibility.

## Índice

<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Estado de la cuestión .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 La optimización fiscal y paraísos fiscales.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2.1 <i>La optimización fiscal</i>.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2.2 <i>La evasión fiscal</i>.....</b>	<b>8</b>
<b>1.2.3 <i>Paraísos fiscales</i>.....</b>	<b>9</b>
<b>2. DELIMITACIÓN Y LÍMITES DE LO JUSTO. LA DOBLE MORAL.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 La justicia en la ideología: elemento fundamental de la construcción de una sociedad moderna y de su política .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2 Los diferentes tipos de tributos y sus distintas concepciones de la justicia tributaria.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3 Calificación objetiva de lo justo en materia tributaria según G. Higuera.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3.1 <i>El autor del tributo</i>.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3.2 <i>El fin del tributo</i>.....</b>	<b>18</b>
<b>2.3.3 <i>El objeto del tributo</i>.....</b>	<b>19</b>
<b>2.3.4 <i>La progresividad del impuesto</i>.....</b>	<b>20</b>
<b>2.4 Tendencia a dejar coincidir lo legal con lo justo.....</b>	<b>21</b>
<b>2.5 La doble moral.....</b>	<b>22</b>
<b>3. CASOS DE STARBUCKS Y MCDONALD’S EN EUROPA.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1 El caso de McDonald’s con Luxemburgo.....</b>	<b>23</b>

3.2 El caso Starbucks con Países Bajos.....	27
<b>4. ANÁLISIS CRÍTICO MORAL.....</b>	<b>30</b>
4.1 Compañías Transnacionales.....	30
4.1.1 <i>El papel de las compañías trasnacionales en la economía de mercado globalizada</i> .....	30
4.1.2 <i>La responsabilidad ética y legal de las empresas</i> .....	32
4.1.2.1 <i>Responsabilidad Social Corporativa</i> .....	32
4.1.2.2 <i>Obligación en conciencia u obligación penal</i> .....	33
4.2 La doble moral de los Estados y de la Unión Europea.....	35
4.2.1 <i>La doble moral de los Estados</i> .....	35
4.2.2 <i>La doble moral en la Unión Europea</i> .....	37
<b>5. BALANCE A FUTURO.....</b>	<b>39</b>

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1 Estado de la cuestión

En un contexto de crisis tan económica que política, la búsqueda de justicia, tanto por los ciudadanos como por las instituciones, está sujeta a controversia. Estamos frente a una verdadera crisis democrática en Europa. Con la puesta en práctica de las políticas de austeridad en la mayoría de los países de la Unión Europea, un sentimiento popular de pérdida del poder de decisión democrático ha crecido rápidamente. En consecuencia, hemos asistido en muchos países al crecimiento de los partidos políticos anti europeos, que critican las instituciones y el funcionamiento de la Unión Europea. Lo más frecuentemente son partidos con tendencias extremistas, como el *Front National* de Marine Le Pen en Francia, el *Partido por la Libertad* de Geert Wilders en Países Bajos, y sobre todo el partido británico *UKIP* que ha llevado a cabo su proyecto de salida del Reino Unido de la UE (el “*Brexit*”). Mientras la carga de las deudas que han generado los Estados durante décadas recae hoy sobre los individuos y los ciudadanos de estos países, vemos que muchas sociedades multinacionales, que perciben beneficios en millones y miles de millones de euros, benefician de tratos especiales y más ventajosos, por las administraciones tributarias de algunos países de la Unión Europea.

La cuestión de la tributación secreta de las multinacionales ha sido una preocupación creciente, a la cual se han interesado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y últimamente (de manera relativamente eficaz) la Comisión Europea con los casos de Apple, Amazon, Fiat, Starbucks, y Google.

De manera general, quiero enfocar mi trabajo sobre dos preguntas. La primera es la del comportamiento de las multinacionales y de los Estados que colaboran de tal manera que podemos preguntarnos si actúan de acuerdo con la moral social y política. La segunda trata de la consideración moral que acordamos a la búsqueda hacia una tributación mínima por las sociedades multinacionales.

He elegido los ejemplos de McDonald’s y Starbucks porque los dos representan paradigmas. Por una parte, el de las sociedades transnacionales exitosas y presentes en casi todos los países del planeta, y por otra, el de las multinacionales que acuden a la planificación fiscal con montajes de los más ingeniosos entre todos.

Tratar del caso de McDonald’s me parece relevante por la importancia icónica que tiene esta sociedad en el ámbito de las empresas multinacionales. Además de esto, es un buen ejemplo

por ser el primer *fast food* mundial, conocido de todos en el mundo por su presencia planetaria, hasta el punto que el periódico económico *Financial Times* en 1986 ha creado el “índice Big Mac”, que se volvió en un índice financiero y económico de pleno derecho. Actualmente este índice permite comparar el nivel de vida entre los Estados, basado en el precio del producto de referencia de McDonald’s, el *Big Mac*.

El caso de la compañía de cafés Starbucks me parece igualmente relevante porque entre su creación en 1971 y la actualidad, se ha desarrollada de manera exponencial, para conseguir a estar presente en 35 países en Europa desde su instalación en 1998, con más de 200 tiendas, y más de 19 000 tiendas repartidas al nivel global. Se volvió en una referencia cultural y comercial mundial, exportando al internacional una nueva manera de vivir el *American way of life*. Hoy está presente en todos los continentes del mundo.

La metodología que aplico consiste primero en delimitar y definir el ámbito y elementos del sujeto, para bien entender las sutilidades del asunto que son confundidas a menudo. Posteriormente definiré lo que se considera como “justo” y las distintas concepciones de la noción, en orden para construir después una análisis moral y ética de la optimización fiscal. He elegido ilustrar mi trabajo con ejemplos concretos y conocidos de todos porque son fácilmente identificables, y también porque estos ponen de relieve que el tema tiene un alcance bastante extenso puesto que indirectamente concierne a todos los ciudadanos europeos.

## **1.2 La optimización fiscal y paraísos fiscales**

### **1.2.1 La optimización fiscal**

La **optimización fiscal** o **planificación fiscal** consiste en utilizar métodos de exención y elusión fiscal utilizando la legislación fiscal para reducir al mínimo las cargas fiscales, eludiendo el pago de una parte de los tributos. Más técnicamente es un montaje fiscal puramente artificial que utiliza uno o un conjunto de sistemas jurídicos de distintos países y/o supranacionales, y que permite una reducción de la carga tributaria para un individuo o para una empresa.

Podemos distinguir por un lado la **optimización fiscal simple**. Es la busca de una estrategia de planificación fiscal que sea la más eficiente posible. Logran reducir al mínimo la carga tributaria en aplicación de la libertad comunitaria y se supone que es totalmente legal y legítima. Y por

otro la **optimización fiscal abusiva o agresiva**. Esta se considera como un fraude de ley en sentido que, a pesar de cumplir con la norma material, no cumple con el espíritu de la norma. Cualquiera la manera por la cual la llamamos (elusión, fraude, evasión o abuso), esta conducta esta tachada de ilegitimad por su verdadera finalidad, aunque sea técnicamente legal.

Notamos que, lo que presenta una dificultad es que la optimización fiscal, en sí mismo, se basa sobre mecanismos legales. Estos son una mera combinación de instrumentos legales de deducción y exención tributaria que permiten maximizar la conservación de activos de la empresa. Pero no se puede saber si el resultado efectivo de estos sistemas no llega a ser abusivo, y en consecuencia injusto o ilegítimo. Tampoco se sabe si la mecánica de optimización fiscal montada por la empresa no se acompaña de la colaboración de algún(os) paraíso(s) fiscal(es), en cuyo caso el resultado podría ser ilegal (entonces continuaríamos calificándola de optimización fiscal).

En un contexto en el cual la legislación es el único límite a las oportunidades de optimización y elusión fiscal, el economista Joseph E. Stiglitz estableció en *The General Theory of Tax Avoidance*<sup>1</sup>, tres principios que determinan cuando hay una tendencia más fuerte de recurrir a la evasión fiscal. Los tres principios de la evasión fiscal son:

- a. El aplazamiento de los tributos
- b. El arbitraje tributario hacia los contribuyentes que están gravados diferentemente
- c. El arbitraje tributario hacia los tributos diferentes según la proveniencia de los ingresos, que no tributan de la misma manera.

Según esta teoría, la evasión fiscal de forma licita debería disminuir en el caso que haya menos posibilidades de posponer la tributación al futuro. Lo lógico es obligar al pago en el momento, lo que es posible gracias a los recargos e intereses de demora en caso de retraso en el pago de las deudas tributarias. En el caso que se reduzca la diferencia de grabación de los ingresos de los individuos dentro de la familia. En caso contrario la diferencia de carga impositiva entre los miembros de la familia induce transacciones por motivos fiscales entre ellos, con vistas a reducir una de las bases tributarias. Y en el caso que disminuye el margen de imposición entre los diferentes tributos que gravan los ingresos, porque si una actividad fuente de ingresos sale más rentable que otra por motivos fiscales, habría tendencia a dejar una actividad por otra.

---

<sup>1</sup> *The General Theory of Tax Avoidance*, Joseph E. Stiglitz, 1986, p.3

### 1.2.2 La evasión fiscal

Está relacionada con el sujeto en que la optimización fiscal puede ser un tipo de evasión fiscal que se distingue de las infracciones y delitos tributarios por utilizar instrumentos legales.

La **evasión fiscal en su sentido amplio** se define como un “Conjunto de comportamientos de los contribuyentes que pretenden reducir el importe de los tributos que deben abonar normalmente. Si recurre a medios legales, la evasión entra en la categoría de la optimización fiscal. Al contrario, si se basa en técnicas ilegales o de disimulación del importe real del tributo, la evasión es un fraude” (Cour des Comptes). El Tribunal de cuentas francés entiende que aun cuando es perfectamente legal, la optimización fiscal es evasión fiscal. No diferencia claramente la conducta legal de la conducta ilícita.

La diferencia es más clara en la nomenclatura inglesa. La *Tax avoidance*, vertiente legal de evasión fiscal, está más aceptada por la sociedad de manera general. Cuando la *Tax evasion*, vertiente ilícita de la evasión fiscal, padece de un carácter inmoral y grave.

G. Higuera en su obra *Ética Fiscal* establece una distinción en los conceptos de fraude, en el sentido de evasión fiscal. El **fraude en sentido amplio** (del punto de vista jurídico-positivo) es la “Evasión de cualquier cantidad que debería satisfacerse o haberse satisfecho en concepto de impuestos por la persona o personas obligadas a ello, de acuerdo con lo prevenido en las disposiciones tributarias positivas de la correspondiente comunidad política. El **fraude en sentido más estricto** (del punto de vista ético-moral): “evasión de cualquier cantidad que debería satisfacerse o haberse satisfecho en concepto de impuestos *justos* por la persona o personas obligadas a ello moralmente”. Con esto la diferencia reside en que, según el punto de vista moral, toda evasión del tributo no será fraude de oficio, sino solo cuando se averigua el carácter **justo** de dicho tributo. Esto abre la cuestión ¿Qué es lo que podemos considerar justo? ¿En qué medida se puede declarar un impuesto justo e imponerlo a todos los ciudadanos como tal? Estas preguntas la trato después.

Además, Higuera clasifica las infracciones tributarias y nos describe cuatro tipos de situaciones que considera ilegítimas frente a la moral fiscal.

El **fraude** es el hecho de ocultar la base imponible o el hecho imponible de la autoridad fiscal.

La **emigración tributaria** consiste en refugiarse en otra comunidad donde la fiscalidad es más ventajosa. Estas comunidades son los paraísos fiscales.



La **elusión** es renunciar a una actividad en razón de su rentabilidad debido a la carga tributaria, dentro de una comunidad, ejerciendo su derecho a la libertad individual o de empresa.

La **remoción** se define como el abandono del hecho o de la actividad gravada tributariamente.

Estas definiciones de conductas me parecen incompletas. Si tomamos el ejemplo de la elusión, no se limita a renunciar a una actividad, sino también puede ser considerado elusión lo que el autor define como fraude, por lo menos en la semántica actual de la expresión “elusión fiscal”. Además, el fraude, puede no limitarse simplemente a la ocultación del tributo o de la actividad, podríamos tal vez añadir, y es toda la cuestión de éste trabajo, el fraude al espíritu de la norma como fraude frente al pago de los tributos.

### 1.2.3 Paraísos fiscales

Tratamos en nuestra introducción la cuestión de los paraísos fiscales por dos razones principales. Primero, porque por muchas veces están directamente vinculados a las conductas que constituyen las infracciones fiscales. Segundo, en ocasiones los montajes de optimización fiscal pueden tener vinculaciones con “paraísos fiscales” aunque la propia definición del concepto es muy variable, como lo veremos en esta parte.

La razón de ser de los paraísos fiscales tiene que ver con la “**presión tributaria**”. La **presión tributaria** de una comunidad política es “la carga tributaria media que soporta la comunidad”<sup>2</sup>. Técnicamente se define como la parte de impuestos en el total del Producto Bruto Interno (PIB), la producción interna de riquezas. El límite de la presión tributaria es variable según las políticas tributarias, y propio a cada país. Desde este punto de partida, el contribuyente que busca a reducir sus gastos puede elegir un país de menor presión fiscal que el dónde desarrolla su actividad para pagar sus impuestos. Así se origina el concepto de paraíso fiscal.

Entorno a estos, existe un límite problemático. No existe una definición legislativa, ni oficial al nivel internacional, de **paraíso fiscal**. Solo existen criterios unilateralmente determinados por los diferentes gobiernos y Organizaciones Internacionales, que pueden coincidir o no entre ellos. En aras de la claridad, podríamos definir el Paraíso Fiscal como un territorio o Estado que se caracteriza por aplicar un régimen tributario especialmente favorable a los ciudadanos y a las empresas no residentes, en comparación a las administraciones de los otros países.

---

<sup>2</sup> Gonzalo Higuera, *Ética Fiscal*, Biblioteca de autores cristianos, 1982, pp. 53 y 43

Non obstante, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), una de las instituciones de referencia en la materia, ha establecido 4 criterios cumulativos para poder calificar un territorio de paraíso fiscal:

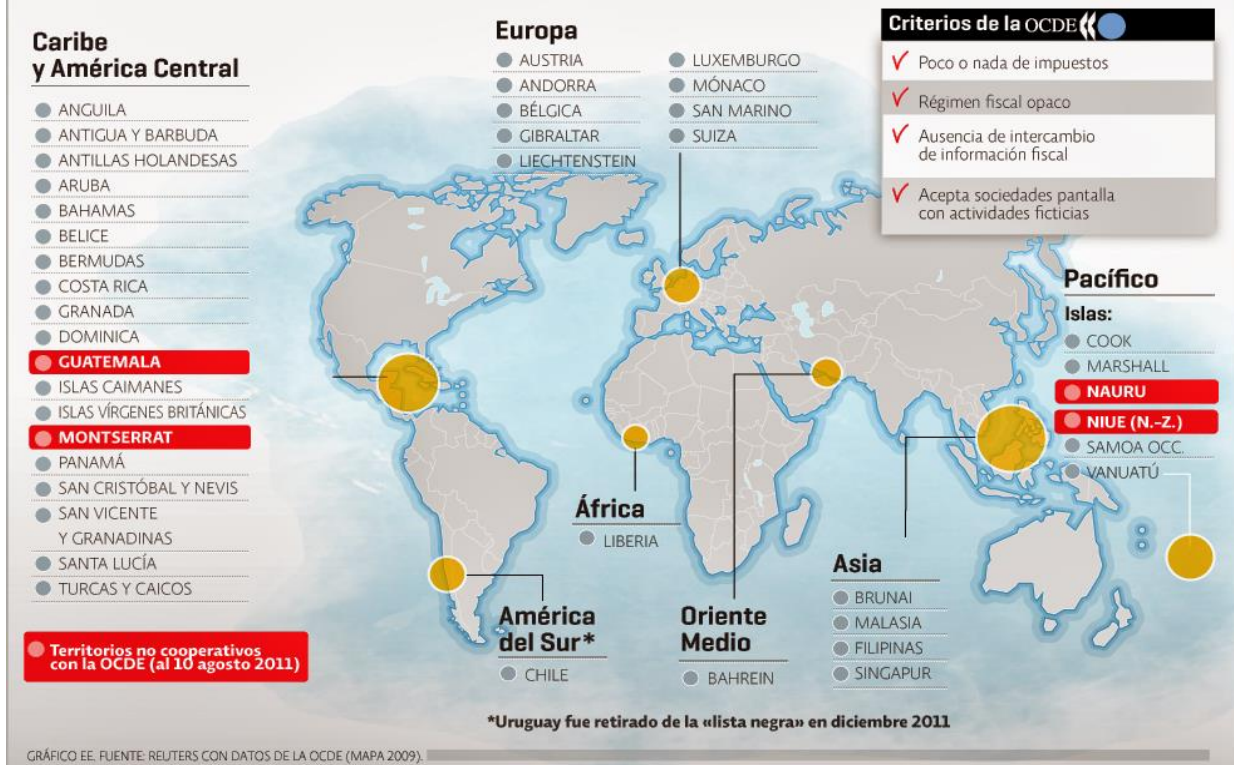
- Si **los impuestos son inexistentes o son solo nominales**, es decir que comparativamente al nivel del impuesto en los países que no se consideran paraísos fiscales, son insignificantes.
- Si **hay falta de transparencia**
- Cuando hay **una legislación o prácticas administrativas que impiden el intercambio de información entre los Estados**, con las administraciones tributarias de los otros países.
- Si se permite a los **no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país**: Se llama un sistema regulatorio dual, en el cual se aplican distintas políticas tributarias, a veces radicalmente opuestas, en función de la nacionalidad del contribuyente.

Aunque no son los únicos, estos criterios son los más aplicados en la materia, puesto que la OCDE cuenta con 35 países, que entre ellos representaban (en 2009) más del 80% del total de los Productos Nacionales Brutos (PNB) mundialmente.

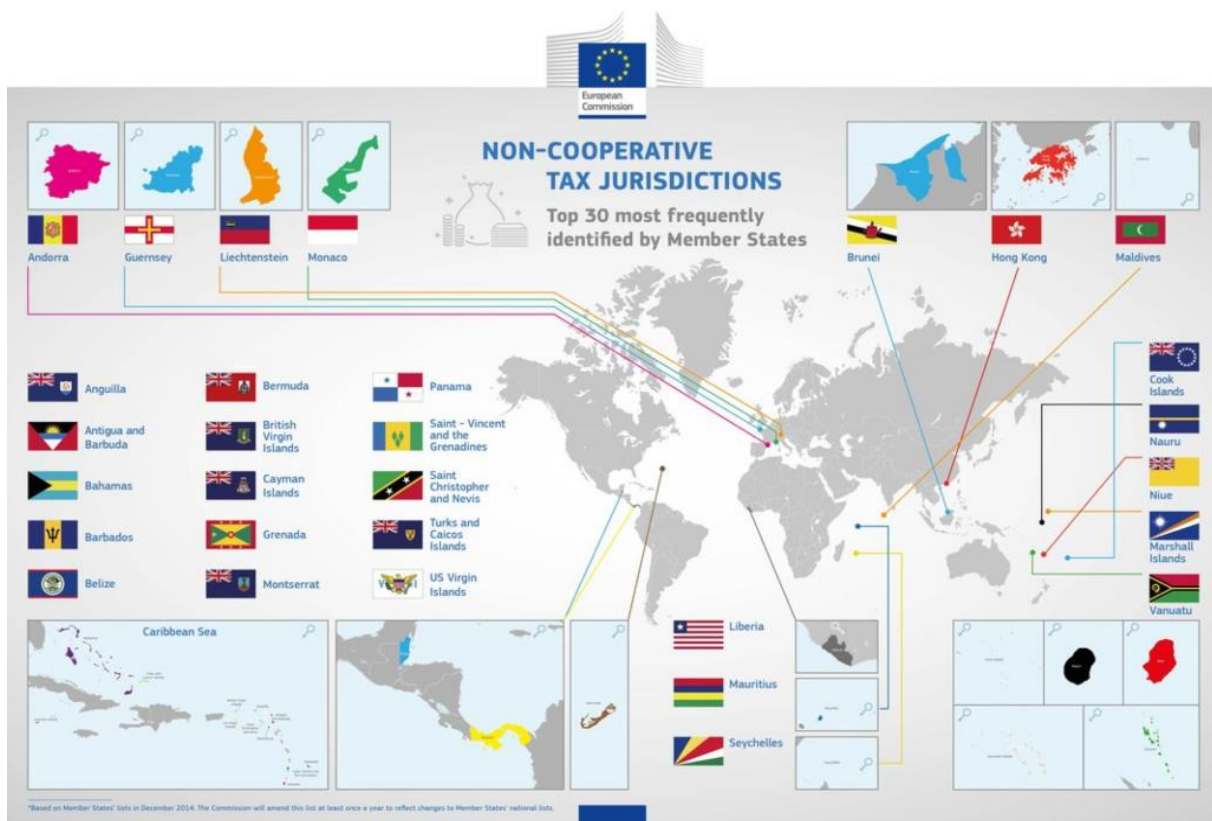
Por supuesto, la falta de definición legislativa del concepto, y las discrepancias en los criterios utilizados propios a cada institución, la determinación de un paraíso fiscal es muy variable. Teniendo esto en consideración, la lista concreta de los territorios catalogados como paraíso fiscal va a cambiar según la fuente en la cual nos basemos para declarar que un país es un paraíso fiscal.

Ilustramos a seguir como dos instituciones importantes, por aplicar sus propios criterios, obtienen dos listados sencillamente diferentes. Aquí nos referimos al listado de la OCDE comparado al de la Unión Europea, en el cual algunos países de Europa no están incluidos (Austria, Bélgica, Gibraltar, Luxemburgo o Suiza), cuando lo están según los criterios de la OCDE.

# LOS PARAÍSO FISCAL EN EL MUNDO



Lista de los paraísos fiscales según los criterios de la OCDE en 2009 (Agencia Reuters)



Lista de los paraísos fiscales identificados por la Unión Europea en diciembre de 2014.

Para entender porque hay una diferencia debemos indicar que el listado de la Unión Europea es una forma de síntesis de los listados nacionales de paraísos fiscales, de cada estado miembro de la Unión, y no es determinado por un órgano comunitario independiente. Los países considerados por una mayoría de estados como paraísos fiscales, es decir los más frecuentes en los distintos listados de los estados miembros, son los que quedaran en el listado de la Unión Europea. Por eso podrían faltar muchos países que talvez son considerados por varios países europeos como paraíso fiscal, pero no aparecen en un número suficiente de listados nacionales para llegar a formar parte del listado de la UE.

En consecuencia, debemos reconocer que algunos territorios son admitidos más que otros para la evasión fiscal, y no están presentes en listados de muchos países (es el caso de Luxemburgo, Países Bajos, Irlanda, a título de ejemplo entre los países de la UE). Se debe al hecho que estos territorios no son paraísos fiscales en sí mismo (como pueden serlo otros territorios cuya actividad principal radica en la evasión fiscal) sino que aplican a las empresas extranjeras incentivos fiscales personalizados. Siguen siendo centros financieros “offshore” (de baja tributación), pero no en general sino solo para algunos a título de excepción.

## **2. DELIMITACIÓN Y LÍMITES DE LO JUSTO. LA DOBLE MORAL.**

Antes de tratar la cuestión principal, debemos tener claro que la búsqueda de lo justo en materia de ética fiscal es la búsqueda de un ideal más o menos alejado de lo llamado “realismo político” y de las políticas fiscales que están en aplicación en la mayoría de los Estados hoy en día.

Sin embargo, las propuestas políticas son invariablemente éticas, y las éticas de alcance social son invariablemente políticas, desde esta afirmación, es claro que los discursos ético-políticos son inescindibles de visiones concretas de la sociedad, y por supuesto que la ética no es única.

Citando a Gaston Jèze<sup>3</sup> (a principios del siglo XX), «La idea de justicia no teniendo valor absoluto, no existe acuerdo sobre las condiciones que debe cumplir el tributo para ser considerado como justo» (traducción personal). Lo que quiere decir este gran especialista francés del derecho público y sobre todo de Finanzas Publicas, es que no hay referente objetivo

---

<sup>3</sup> Pofessor emeritus de derecho público francés, y gran especialista en materia de finanzas públicas.

universal, no hay medida común, para delimitar lo que es justo, y lógicamente se extiende también a la cuestión de la **justicia fiscal**.

G. Higuera<sup>4</sup>, nos da sus propias definiciones del concepto general de **justicia social**: “Tipo de justicia cuyo objeto es el bien común y exige a los individuos de las respectivas comunidades todo lo que es necesario para promocionarlo”. El **bien común** siendo el “conjunto de las condiciones de la vida social que hacen posible a las asociaciones y comunidades humanas el logro más pleno y más fácil de la propia perfección.”

Lo que podemos decir es que, para evaluar la justicia de la norma tributaria, no podemos actuar como si estuviésemos frente a una norma ordinaria. La justicia fiscal es sobre todo substancial: como lo dice F. D’Agostino<sup>5</sup>, jurista italiano contemporáneo especialista en filosofía del derecho, “La justicia procesal no tiene razón de ser en materia de filosofía del impuesto, porque el espíritu esta como imantado por la justicia substancial” (traducción personal). Si partimos de esta consideración, no podemos declarar un impuesto legítimo o justo, solo porque cumple con requisitos procesales. La cuestión de la justicia fiscal necesita una reflexión filosófica.

## **2.1 La justicia en la ideología: elemento fundamental de la construcción de una sociedad moderna y de su política**

De manera general lo justo se define según dos grandes concepciones en una sociedad democrática. Por una parte, los que piensan que una sociedad justa es la que concede una libertad amplia a sus ciudadanos, sobre todo en el plan económico. La otra gran ideología de lo justo se fundamenta en la igualdad entre ciudadanos y en consecuencia mantener esta igualdad es la manera de contemplar una sociedad justa. Esto es la diferencia entre lo que llamamos, políticamente e ideológicamente, Izquierdas y Derechas.

Pero existe una tercera vía hacia lo justo, más teórica que practica, la que se deshace de todo concepto de tributo o impuesto, la que concretamente elimina toda idea de poder institucional, el anarquismo. El profesor Luis Bueno Ochoa explica en *Notas sobre Agorismo y*

---

<sup>4</sup> Gonzalo Higuera, *Ética Fiscal*, Biblioteca de autores cristianos, 1982, página 56

<sup>5</sup> Francesco d’Agostino, *Réflexion sur la justice de l’impôt*, Archives de philosophie du droit, num. 46, 2002

*Emprendetoriado* como las diferentes formas de anarquismo se desprenden del impuesto, y hasta promueven las acciones que privan al Estado de cobrar tributos, es decir de sus ingresos, y por lo tanto logran la pérdida de su poder como institución reguladora.

El *Agorismo* es “un tipo de anarquismo de mercado, revolucionario, favorable a la propiedad privada y que se reconoce de izquierdas”, entonces reconoce la lucha de clases. Su enemigo declarado es el Estado y sus instituciones políticas, como en toda forma de anarquismo, en el cual son favorecidas las instituciones de mercado. La teoría agorista propone el uso de la contra-economía para privar al Estado de su poder. Según esta teoría existen tres tipos de mercados: el “*mercado blanco*” que tiende a mantener el *statu quo* y el poder del Estado que cobra tributos directamente dentro de este mercado. Los otros son los “*mercados grises*” y los “*mercados negros*”. El primero es un mercado real, comparable al blanco, pero que no se declara y por lo tanto contraviene a las disposiciones tributarias. El segundo es el mercado clasificado como delictivo, con bienes y servicios ilegales. Los agoristas quieren favorecer **la contra-economía** compuesta de los mercados “*grises*” y “*negros*”, en concepto de acciones no agresivas que prohíbe el Estado, y tiende finalmente a su desaparición, tras su debilitamiento. Concretamente, la evasión fiscal en su vertiente ilícita e ilegal sería lo más justo, en que libera al mercado. Los agoristas añaden a esto una ideología revolucionaria, con la cual el proletariado reanudaría las relaciones de poder establecidas.

El *emprendetoriado* es el modelo anarquista ultra liberal con el cual el único poder soberano es el del individuo como actor en un mercado, que comercia libre y voluntariamente. El estado está desposeído porque la soberanía ya no es nacional o popular, sino individual, con lo que ya no tiene las prerrogativas para cobrar cualquier tributo. La ideología es la de “Free Market”, por lo tanto, los individuos se niegan a pagar impuestos, con vistas a destruir el “*monstruo estatal*”.

## **2.2 Los diferentes tipos de tributos y sus distintas concepciones de la justicia tributaria**

M. Bouvier<sup>6</sup>, profesor en la universidad de La Sorbonne y Director de la *Revue française de finances publiques* pone de relieve tres tipos de sistema tributario que conllevan su cada uno su propia concepción de justicia fiscal.

---

<sup>6</sup> Michel Bouvier, *La question de l'impôt idéal*, Archives de philosophie du droit 46 (2002), p. 19y 20



La **justicia conmutativa** es una concepción aritmética de la idea de justicia, según la cual hay que haber una igualdad estricta entre los contribuyentes frente al sacrificio consentido, sin tomar en cuenta las eventuales desigualdades económicas o sociales existentes entre los contribuyentes. La contribución sería la misma para todos sin distinción individual.

La **justicia distributiva** tiene un enfoque personalista que parte del principio que las riquezas deben ser repartidas en función de los méritos de cada uno. Se tributa y recibe de la administración tributaria en función de las riquezas producidas. Esta concepción la defendía Hobbes y así la explica en “Leviatán” (cap. XXX): “En cambio, cuando los impuestos son establecidos sobre las cosas que los hombres consumen, cada hombre paga igualmente por la cosa que usa, y el Estado no queda defraudado por el gasto lujoso de los hombres privados.”

La **justicia redistributiva** consiste en asociar la justicia fiscal y la justicia social, con la redistribución de las riquezas por el impuesto, para reducir las desigualdades de ingresos. Es una concepción del impuesto que ha sido utilizada por los países que han actuado como Estado providencia o Estado de bienestar desde el fin del siglo XIX. Se considera sobre todo la capacidad contributiva y económica del contribuyente que tributara más por percibir más. Los impuestos servirán para sostener al Estado y ayudar solidariamente con los otros ciudadanos.

Paralelamente, y con otra terminología, aunque los criterios sean equivalentes, G. Higuera<sup>7</sup> también califica los tributos según la concepción de justicia tributaria que conllevan. El impuesto puede ser **regresivo** (equivale a la **justicia conmutativa**) por imponer el mismo importe fijo a todos. Entonces para las bases impositivas más importantes les resulta menor proporcionalmente (al total de sus ingresos) la cantidad tributaria. En cuanto a los que perciben pequeños ingresos, estos impuestos de la misma cantidad fija pueden representar una gran parte de sus ingresos. Este tipo de impuesto suele concretarse en el Impuesto sobre Valor Añadido.

El impuesto es **proporcional** cuando el tipo de gravamen o el porcentaje que se aplica es el mismo cualquiera que sea la base impositiva (estos impuestos concretan la **justicia distributiva**). Conlleva una concepción estricta de la igualdad, es decir igualdad de trato de todos los ciudadanos frente al impuesto.

---

<sup>7</sup> Gonzalo Higuera, *Ética Fiscal*, Biblioteca de autores cristianos, 1982, p. 54 y ss

También puede ser **progresivo**. Esto es cuando el porcentaje tributario debido crece a medida que crece la base, incrementando el tipo de gravamen a cada porción tributaria superior. Su reto es reducir las desigualdades económicas entre los ciudadanos. Es una concepción de la igualdad que tiene como objetivo la igualdad de los individuos en su condición de vida, desde un punto de vista económico.

G. Higuera defiende una teoría poniendo en relación la justicia del tributo y el fraude fiscal. Según él, el fraude solo puede existir sobre impuestos justos. Considera que la ley debe ser intrínsecamente justa para ser ley, supuestamente en un Estado democrático. No sería correcto hablar de ley si la norma no es justa, como no sería fraude si fuera sobre un impuesto injusto. Si no fuera justa entonces no sería una “verdadera” ley y no se podría defraudar porque no sería un “verdadero” impuesto.

A partir de este postulado debemos introducir unas preguntas necesarias al entendimiento de esta teoría: ¿Sería legítimo defraudar un impuesto si fuera inequívocamente injusto? En la continuidad de este pensamiento, defraudar en este caso sería una forma de legítima defensa de la propiedad personal (moralmente aceptada), una compensación de su verdadero derecho a ser gravado por tributos justos. Sería la contestación de un poder que ha perdido de su legitimidad por ser inequívocamente injusto en un sistema calificado como democrático.

¿Y sigue siendo legítima defensa si su carácter injusto fuera más equivoco? Si fuera más equivocada la injusticia de un impuesto determinado, entonces hay que ver su respaldo popular y democrático, pero parece poco probable que se permitiera la contestación del impuesto en base a la concepción personal de justicia del contribuyente.

Asimismo, ¿Quién dicta o puede dictar los estándares de justicia fiscal? Por un lado, tal poder está en las manos del poder político, es decir de los poderes legislativo y ejecutivo. Estos benefician de legitimación democrática (en los países democráticos), en este sentido debemos acordarnos sobre el deber de someterse a las leyes y normas que ellos votan, aunque no compartimos la ideología que persigue dicho impuesto. Por otro lado, si contemplamos el principio de subsidiariedad al que está sometido el derecho fiscal. El tributo debe imponerse cuando esté necesario, cuando viene suplir la ausencia de iniciativa autónoma de los ciudadanos. En este caso debemos preguntarnos si el tributo en cuestión es necesario, y si está adecuado a la situación, para determinar su idoneidad y legitimidad, aunque no justificaría cualquier fraude tributario.



## **2.3 Calificación objetiva de lo justo en materia tributaria**

Queremos antes de todo, calificar lo justo desde un punto de vista objetivo porque será la primera condición *sine qua non*, básica, de un impuesto justo. Así un impuesto podrá ser subjetivamente considerado justo o injusto por cualquier uno, dependiendo de su tendencia política, de su concepción de la sociedad, pero nunca un tributo será justo si no cumple estos primeros requisitos.

G. Higuiera en *Ética Fiscal* nos da los elementos que permiten determinar si un impuesto es objetivamente justo. Estos son el **autor**, el **fin**, el **objeto**. Además, incluye en los criterios la **progresividad** del tributo, aunque este lo vamos a discutir. Primero definimos tributariamente lo injusto y lo justo. Un tributo es injusto “por defecto en la causa eficiente, en la causa final, en la causa material y/o en la causa formal”, y para que un tributo sea justo se exige que cumpla requisitos en cuanto al autor, al fin, al objeto, y a la forma del tipo de gravamen.

### **2.3.1 El autor del tributo**

El primer elemento sería la legitimidad del autor. Se refiere al poder legislativo que ostenta su poder en una comunidad independiente, por el cual se destacan dos cuestiones interesantes, la del poder legislativo, y la del poder soberano. En lo que concierne el rango de la norma, el tributo debe ser dictado por ley y respetar el principio de legalidad. La tradición legislativa es de considerar que el impuesto legítimo procede del poder democrático, poder residiendo en el Parlamento. Además, toda norma fiscal debe respetar el principio de legalidad “**lex praevia, lex scripta, lex certa**” con lo que no solo debe ser escrita, sino también debe ser cierta y no puede carecer de claridad, no se puede utilizar la analogía para aplicar una norma tributaria. “*Así pues la ley del orden público en las asambleas no tanto consiste en mantener en ellas la voluntad general, como en hacer que siempre sea esta preguntada y que responda siempre*”. (Rousseau, *El contrato social*). Rousseau explica que la ley es la expresión de la “voluntad general” a través del poder legislativo, y que la principal función la ley, debatida y votada democráticamente, es de asegurarse que siempre esté adecuada a la voluntad general, es decir que sea justa para la moral de la época.

La otra cuestión es la del poder soberano del Estado y de la comunidad política. Se trata de saber si los gobernantes, representantes del poder soberano nacional tienen la potestad, la legitimidad, para imponer gravámenes a los ciudadanos y contribuyentes. La justicia de la existencia del tributo pasa por la necesidad institucional. El Estado soberano tiene, por definición, el monopolio del poder político (rendir la justicia, defensa del territorio, educación, protector de la propiedad privada, etc.) y en consecuencia tiene gastos que debe cubrir (más generalmente consiste en cubrir los gastos del Estado y de los órganos públicos locales). En este caso, es necesario que se dé el poder tributario al Estado soberano porque es el más adecuado para imponer justamente el impuesto, en aplicación de la teoría del pacto social desarrollada por Thomas Hobbes (*Leviatán*) y Jean-Jacques Rousseau (*Du contrat social ou principes du droit politique*) según la cual es para garantizar el bien común y asegurar el porvenir de la sociedad humana que comprende.

### **2.3.2 El fin del tributo**

El segundo elemento es el fin de la institución y recaudación de los impuestos. Una cuestión es de saber ¿Cuáles son las necesidades para atender al bien común y qué es necesario para realizarlas? Se plantea entonces una nueva pregunta: ¿Aunque sea licito este impuesto para el bien común, será que es plenamente justificado, que se destine realmente al bien común? La respuesta es que para que un tributo sea legítimo, justo y justificado, debe estar limitado en sus fines, o por lo menos por sus consecuencias. Así, no se puede consentir un tributo que **resienta al bien común o a la economía**, por ejemplo, perjudicando a los trabajadores, a la competencia, al ahorro o agobiando a las empresas. Tampoco se debe saltar el límite marcado por el **principio de subsidiariedad** según el cual el poder público solo debe suplir a la actividad privada de los individuos en los ámbitos que esta no actividad de los individuos no existe o es complicada poner en marcha. Otro criterio de justicia por el fin del tributo es la prioridad a las necesidades básicas del bien común. Estas son la educación, la vivienda, las comunicaciones públicas y demás, porque permiten mantener un nivel mínimo de calidad de vida, y por otra parte sostiene a la democracia en que todos los ciudadanos pueden recibir los servicios públicos universales. Por último, si bien no menos importante, es de evitar los gastos inútiles o suntuarios: para los inútiles podemos tomar como ejemplo el duplicado de órganos administrativos, en cuanto a los suntuarios es más discutido hoy en día, pero podemos preguntarnos si parece justo que el

impuesto de todos sostenga un cierto nivel de vida de los profesionales de la política que viven indudablemente por encima de los demás cuando la dedicación política se entiende como un deber y una carga ciudadana, y no medio para cumplir su ánimo de lucro.

### **2.3.3 El objeto del tributo**

Otro elemento objetivo de la justicia tributaria es el “objeto”, la causa material del impuesto. La causa material del impuesto está vinculada a la capacidad fiscal y económica de pago de cada persona, influenciada por la producción, la distribución, el consumo y la inversión de los individuos en la actividad económica de una sociedad. Esto quiere decir que para ser justo se gravan, no las personas por ser personas, sino las cosas, las actividades, los bienes y la propiedad de las personas.

Aquí se plantea una cuestión material importante en el ámbito de nuestro sujeto: ¿Tiene interés, para la moral tributaria, la tributación de las personas jurídicas? ¿Son capaces de obrar moralmente las personas jurídicas? Las teorías diverjan y una parte de la doctrina sostiene que no existe responsabilidad de las personas morales. Esto era antes de la aparición de la Responsabilidad Social Corporativa que veremos más adelante. Aunque la moral empresarial coincide con la ética de las personas físicas porque las empresas son pura ficción, podemos y debemos considerar que se puede imputarle a la sociedad cierta responsabilidad. En efecto, se le atribuye ficticiamente su patrimonio a la persona jurídica, sin embargo, esta aportación de capital coincide con una limitación de la responsabilidad de los socios. La forma de responsabilidad limitada adoptada por la mayoría de las empresas obliga a considerar que las sociedades son responsables como persona en sí misma, y no como propiedad de personas físicas. Además, con el fuerte aumento de las sociedades anónimas ha aparecido otro problema: en algunos casos la propiedad de estas sociedades no está exactamente determinada y las acciones, por su naturaleza, cambian rápidamente de mano. Entonces uno puede adquirir acciones con el riesgo de no conocer debidamente los riesgos que conlleva esta compra. Por una cuestión seguridad jurídica y entonces moral, se deben considerar a las personas jurídicas moralmente responsables.

Otra precisión, un impuesto justo no puede gravar cosas necesarias de la vida propia, no puede contravenir al principio tributario de **no confiscatoriedad**. Concretamente para ser justo no se debería gravar, por lo menos no desmesuradamente, de manera a asegurar a cada uno la

posibilidad de conseguir los artículos de primera necesidad como la comida o el alojamiento, al contrario de los productos de lujo.

Existe también una congruencia moral entre la **forma directa o indirecta de tributación**, para determinar un impuesto objetivamente justo. El sistema directo puede ser sobre los ingresos o las rentas y el indirecto puede gravar al consumo o los gastos. El **impuesto directo** es subjetivo, se establece teniendo en cuenta las circunstancias personales y concretas del sujeto pasivo. El **impuesto indirecto** es un impuesto objetivo, que se establece genéricamente. No hay uno que sea intrínsecamente más justo que el otro. A pesar de ello, la experiencia nos indica que los impuestos directos parecen más justos en una sociedad igualitaria y de corrección social de las desigualdades económicas. Y para ir más allá, la figura más justa del impuesto directo sería la forma del impuesto sobre rentas: el IRPF o IS para sociedades. Opuestamente, la tributación indirecta es un sistema que trata a todos los individuos igualmente, es una tributación idéntica para todos. El ejemplo último de este tipo de impuestos es el IVA (V.A.T., T.V.A., MwSt, según los países). En este sentido, puede ser injusto porque no tiene en consideración que pueda resultar una situación desigualitaria entre los individuos por su manera de gravar los productos y servicios consumidos. Según sus parámetros, el impuesto indirecto puede oprimir más fácilmente a los pobres y a los trabajadores, imponiendo un gravamen superior a los pobres que a los ricos, para quien la carga del impuesto será proporcionalmente menor con vistas a su poder económico.

Finalmente, siguiendo con la objetividad de la justicia tributaria, hay que observar las formas de **exención y otros privilegios fiscales**. Notamos que algunas de ellas son éticamente aceptables en materia fiscal. Constituyen en su conjunto, los instrumentos de **optimización fiscal**: incentivos fiscales, gastos deducibles, bonificaciones tributarias, exenciones, desgravaciones y estímulos fiscales. Resulten aceptables en general porque se establecen legalmente para responder a un supuesto de hecho o para un fin social perseguido aceptable y ampliamente aceptado. Por ejemplo, evitar el supuesto de confiscatoriedad para los que tributan por varios hechos imposables distintos, y que al final entregan a Hacienda más, o la casi totalidad, de lo que ingresan.

El límite a estos instrumentos reside en que pueden permitir la elusión y hasta la defraudación fiscal por utilizarlos al margen del espíritu de la norma y voluntad del legislador, quien pretendía diferentes finalidades promulgando la dicha norma. En este caso podría considerarse moralmente y éticamente injusta la utilización de objetos de reducción u optimización fiscal.

### **2.3.4 La progresividad del impuesto**

El último elemento del impuesto objetivamente justo, según Higuiera, tiene que ver con la forma del impuesto en cuestión. Esta es la **progresividad**, requerida para que sea realmente justo un impuesto, bajo el principio de igualdad de los ciudadanos frente al impuesto. Los estudiaremos a seguir, pero la idea principal es que un impuesto justo no debe producir efectos regresivos, en caso no aplicaría una distribución justa de las riquezas. Será progresivo con más o menos fuerza, esto dependiendo de la justa o injusta distribución de rentas en una comunidad en particular.

Podemos discutir esta afirmación que parece derivar de la moralidad propia del autor, esta sería la moral cristiana, puesto que el autor es un religioso católico. Así podríamos ver en su definición objetiva de la justicia, que el autor integró este particular elemento de su propia subjetividad, si consideramos que no todos los autores estarían de acuerdo con este último elemento de la progresividad, en orden para alcanzar un impuesto justo. Aunque no lo contesto, en mi opinión este criterio pertenece definitivamente al ámbito subjetivo.

Para concluir debemos matizar, buscamos lo que es un impuesto objetivamente justo, pero no excluye que este pueda ser injusto desde el punto de vista legal y ético.

### **2.4 Tendencia a hacer coincidir lo legal con lo justo**

Podemos añadir que existe, en derecho fiscal, una tendencia a crear una coincidencia de lo justo con lo legal. Esta concepción de la justicia de las normas encuentra su raíz en el positivismo jurídico, y más precisamente, se inscribe en la corriente del positivismo radical que dominaba principalmente durante el siglo XIX y primera mitad del siglo XX. Así que, en materia de justicia fiscal, parece que la transición al positivismo metodológico no se ha dado tanto como para lo resto del derecho, en cuyo se admite el cuestionamiento de la legitimidad de las normas. No quiere decir que en la época moderna no existe ninguna crítica en cuanto a la justicia de las normas fiscales, esta gira más en torno a la conveniencia de algunos tributos, pero no tanto sobre la legitimidad de tales tributos, es decir su justicia ética, sino simplemente su adecuación a la realidad económica o social, o si recae sobre las buenas personas. Non obstante, hay que tomar en cuenta que, en las sociedades actuales de los países desarrollados, el derecho (a través

de las garantías constitucionales), la moral, la ética, y la realidad política (concretizado en la elección democrática de los gobernantes con el voto) no permiten imponer tributos insensiblemente injustos. Existe como un límite ético y moral insuperable en un Estado democrático. Por ejemplo, sería muy improbable que un Estado impusiera un tributo, cargando a los individuos por razón de raza o de religión, o bien en razón de su tendencia sexual.

Sin embargo, es interesante liberarse de este automatismo de aceptar que el impuesto es justo porque es legal, puesto que no tendría sentido una interrogación filosófica del impuesto y sobre todo de la justicia fiscal, entendiendo el impuesto meramente en su acepción jurídica.

## **2.5 La doble moral**

**La doble moral** es un criterio aplicado cuando a un individuo o institución se le acusa de ejercer una **doble** norma en el tratamiento dado a diferentes grupos de personas, es decir, que injustamente permiten más libertad de conducta a un sujeto que a otro.

De manera lógica, en materia tributaria sería la aplicación de una política tributaria más ventajosa para una categoría seleccionada, y otra política tributaria para los demás probablemente menos ventajosa. En el marco de este trabajo, hablamos de unas sociedades que benefician de ventajas fiscales, de las cuales no pueden beneficiar el resto de las empresas y de los contribuyentes del país.

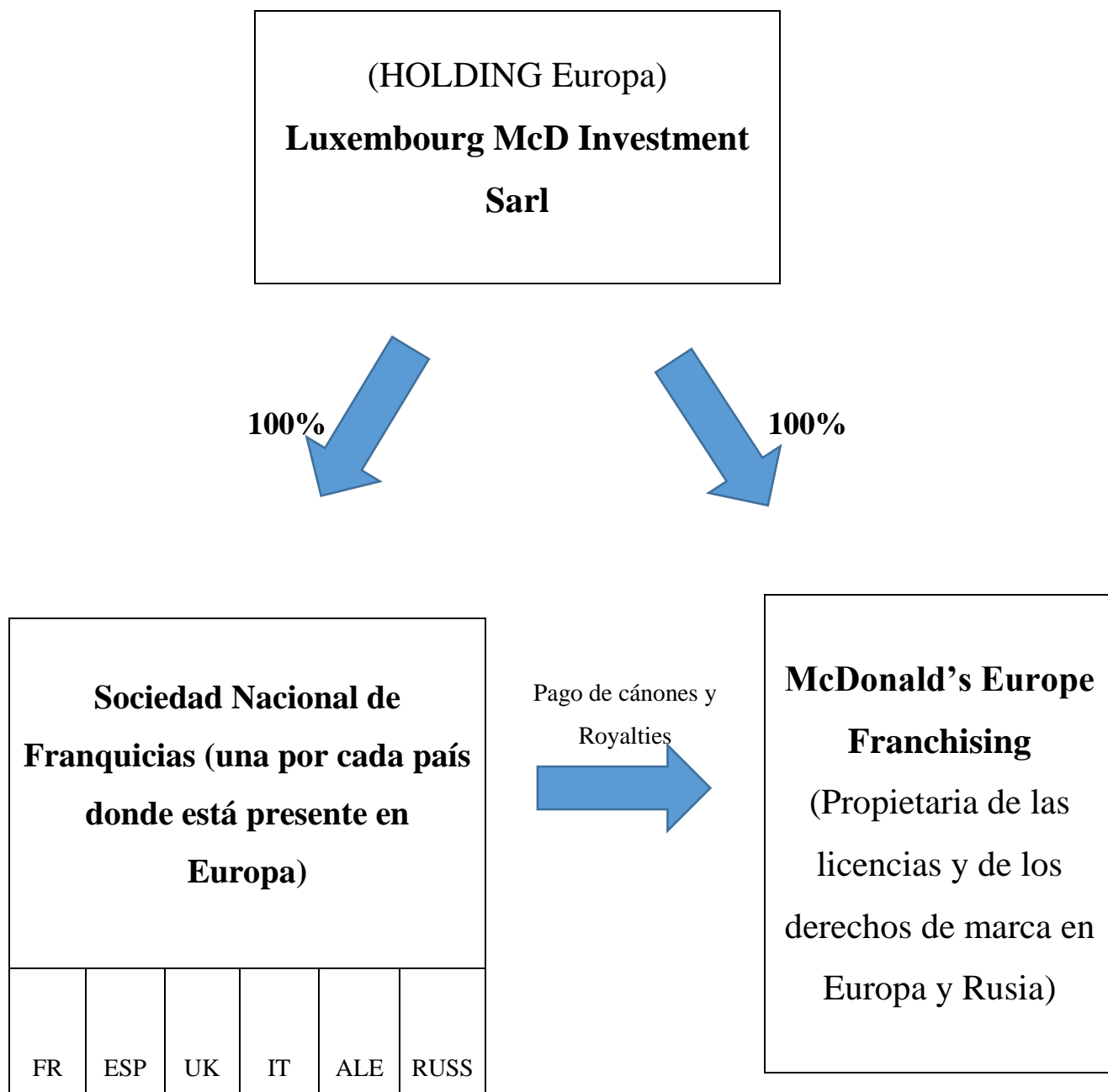
En nuestro caso, la doble moral está vinculada a las ayudas y exenciones fiscales por los Estados, que pasan por el *tax ruling*.

El ***Tax Ruling*** o ***Advanced Tax Ruling*** es un instrumento que ha contribuido a la creación de los sistemas de optimización fiscal. Se define como un acuerdo fiscal, totalmente legal, que permite a un contribuyente (o potencial contribuyente) preguntar a las autoridades fiscales como será tratada su situación, y obtener de la misma manera una garantía jurídica sobre las ventajas que le habrá prometido la administración. Participa a la optimización fiscal de las empresas en que les permite pasar acuerdos secretos con la administración fiscal de un país y conseguir ventajas fiscales comparado a la situación tributaria que tendrían en otro país.

### 3. CASOS DE STARBUCKS Y MCDONALD'S EN EUROPA

#### 3.1 El caso de McDonald's con Luxemburgo

##### Organigrama de la organización del grupo McDonald's en Europa



La situación que nos interesa, en cuanto al sistema de optimización fiscal puesto en marcha por el grupo McDonald's en Europa, se sitúa principalmente entre 2009 y 2015. Durante este periodo, se estima que la compañía McDonald's ha eludido gran parte de sus tributos en

Europa y ha desviado una parte de su beneficio total, que se sitúa entre 1 000 y 2 000 millones de euros, gracias en parte a las exenciones de impuesto sobre sociedades, y sobre los cánones y royalties que correspondían a los restaurantes franquiciados hacia toda Europa y Rusia.

Estos resultados fueron posibles gracias a dos *Tax Rulings* concedidos por el Gran Ducado de Luxemburgo a McDonald's en 2009. En aplicación de estos *Rulings*, fue posible para la sociedad estadounidense eludir una gran cantidad de tributos.

En efecto, con el primer *ruling* de 2009, McDonald's ya tenía su sede europea en Luxemburgo, pero tenía otra sociedad basada en Génova (Suiza) por la cual pasaban los beneficios generados, siempre hacia Estados Unidos finalmente, para eludir los impuestos. En septiembre 2009, la sociedad explicó a las autoridades de Luxemburgo que no pagaba impuestos en Estados Unidos tampoco, pero que, de toda manera, en aplicación del Tratado entre los dos Estados, McDonald's podía estar exento de impuestos en Luxemburgo también. Esta negociación dio lugar a un nuevo *Ruling* que permitía la exención, por las autoridades del Gran Ducado, de los beneficios declarados en Luxemburgo.

Por una parte, el holding *McD Investment Sarl* y la sociedad *McDonald's Europe Franchising*, ambas domiciliadas en Luxemburgo, no pagaban impuestos sobre sociedades, o por lo menos muy poco, en un porcentaje negociado con Luxemburgo, estimado a 1,49% por año.

Por otra parte, cada franquicia en Europa y Rusia pagaba el Canon y Royalties para utilizar la marca, las licencias, y los servicios, a la empresa también situada en Luxemburgo, filial de la Holding de McDonald's en Europa, *McDonald's Europe Franchising*, que facturaba derechos y servicios a los restaurantes por un precio que parece ser más alto que el precio de mercado. Este precio supuestamente sobrevaluado justificaba entonces que los restaurantes franquiciados no pagasen impuestos por tener pérdidas. Y por estar situada en Luxemburgo no se pagaban los tributos sobre estos ingresos que provenían de toda Europa. Esto fue posible sobretodo apoyándose en la legislación europea, que permite a un país que paga su tributo en un país de la Unión no pagar en el resto de la Unión Europea. Concretamente, era un sistema de flujos financieros hacia la Holding del grupo, que han permitido suprimir contablemente los beneficios de los restaurantes franquiciados, con consecuencia que, en falta de beneficios, estaban exentos de impuestos sobre sociedades como lo prevé el derecho, y además permitía eludir el pago de primas de participación a los empleados de los restaurantes.

En el caso McDonald's, el pilar del sistema europeo de optimización fiscal es una de las filiales, *McDonald's Europe Franchising*, principal investigado por la Comisión Europea y



perseguida en varios países (Francia, Italia). Esta empresa, que como dicho antes, es propietaria de las licencias de franquicia, de los muros de los restaurantes y de las marcas y patentes, es la por la cual pasan todos los fondos eludidos finalmente. Hay que tener claro que esta sociedad tiene una función simplemente técnica en el conjunto de sociedades, y no tiene una verdadera utilidad productiva. Solo emplea a 13 personas, y su principal actividad es cobrar cánones, royalties, arrendamientos de cada una de las franquicias nacionales en Europa. Su otra función oficiosa es de disminuir la carga tributaria del grupo, por recibir y entonces pagar todo en Luxemburgo, y disminuir los beneficios de las filiales nacionales para eludir impuestos sobre sociedades en los otros países europeos. Esta estimado que lo debido a la sociedad luxemburguesa por las filiales puede subir hasta el 24% de su cifra de negocios, 4% en concepto de gastos publicitarios, y hasta el 20% de comisiones de explotación de la marca y licencias. Sin contar con el alquiler.

La optimización fiscal de los beneficios españoles en 2014 y 2015, a través de la sociedad MAPEL SPAIN, filial de McDonald's en España, está estimada a 107 millones de euros. Por otra parte, el total de los capitales que han pasado por *McDonald's Europe Franchising* entre 2010 y 2015 fueron estimados a 1 580 millones de euros, y 484 millones solo para el año 2015. Sin embargo, aparece que esta misma sociedad tributó, entre 2009 y 2013 por un total de 16 millones de euros, en Luxemburgo.

En adición a esto, por aplicación de un convenio de doble imposición entre Luxemburgo y Estados Unidos, y como la Holding europea depende de la sociedad matriz del otro lado del atlántico, la sociedad en Europa beneficiaba de varias exenciones de tributos en Luxemburgo. El convenio de doble imposición previa que no pagase impuestos en Luxemburgo en el caso de que “pudiera ser” sujeto a tributación en Estados Unidos, sin necesidad de que prueba esta tributación en Estados Unidos. El truco consiste en que, en aplicación del derecho estadounidense, como los tributos, cánones y royalties no habían sido generados por una actividad en su territorio, no se podían ser sujeto al tributo en Estados Unidos.



**Fuente: Informe de la Comisión Europea**

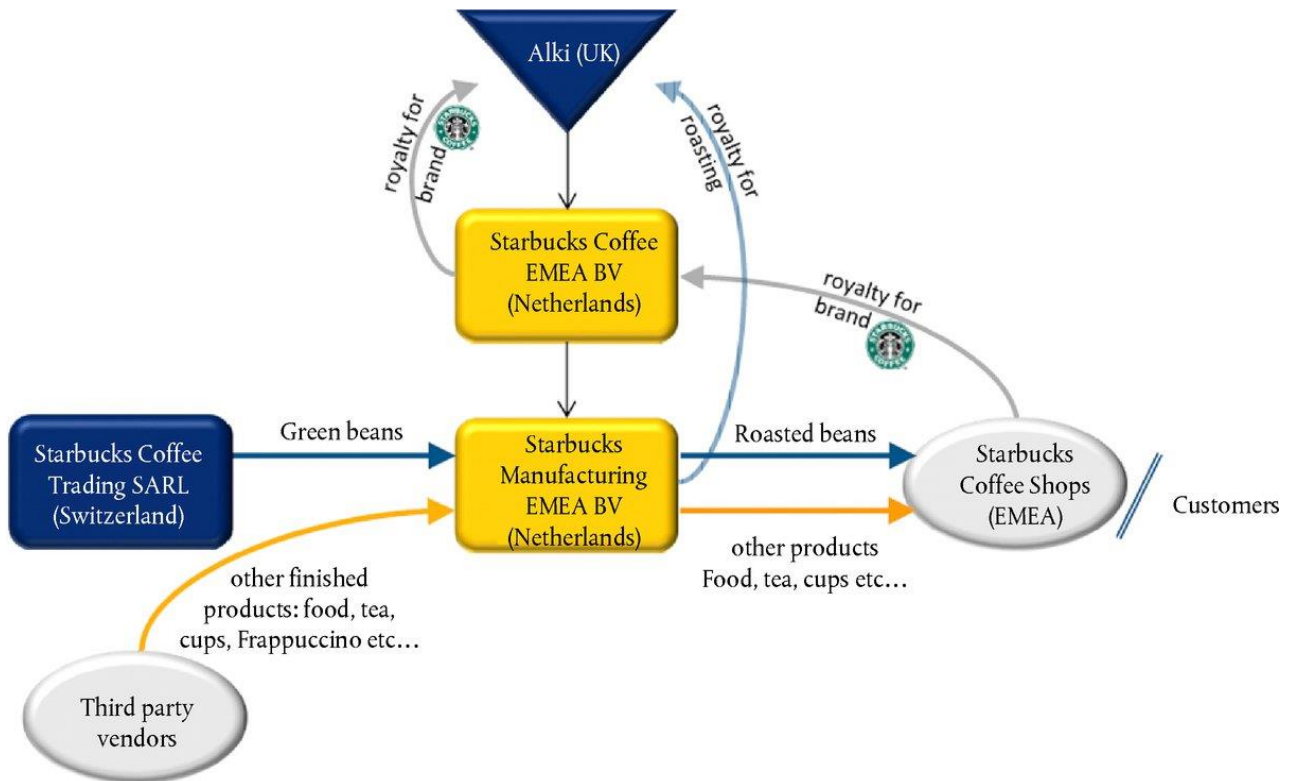
Recientemente, con el escándalo de los “Luxemburgo Leaks”, en noviembre de 2014, los *tax rulings* de los cuales beneficiaban varias otras sociedades fueron descubiertos, y los sistemas de planificación fiscal denunciados públicamente. Es al seguir el “LuxLeaks” que fueron abiertos expedientes contra otras sociedades, notablemente McDonald’s, por la Dirección General de la Competencia (un servicio de la Comisión Europea).

Como consecuencia de esta denuncia, y del alza de los impuestos en Luxemburgo, la dirección de McDonald’s en Europa ha anunciado su decisión, a finales de 2016, de transferir su Holding desde Luxemburgo a Reino Unido, donde el porcentaje de impuestos sobre los beneficios de las sociedades esta alrededor del 20%. A ver para el futuro lo que pasara, porque entre tanto ha ocurrido la decisión de salida de la Unión Europea por Reino Unido, comúnmente llamada “Brexit”, lo que pone en peligro este proyecto.

En cuanto a la dirección de McDonald’s, sigue negando estas acusaciones y afirma públicamente que siempre ha pagado sus impuestos en cada país donde está presente. Pretende que ha pagado en media una tasa de tributación del 27% en Europa.

### 3.2 El caso Starbucks con Países Bajos

#### Organigrama de la organización del grupo Starbucks en Europa



**Fuente: Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid**

La sociedad Starbucks, al nivel internacional, se desmarca como una empresa exitosa, con mucho suceso comercial. Atrae mucho, tanto que al nivel mundial su cifra de negocios para el año 2015 fue de 15 mil millones de dólares, de los cuyos 2 000 millones de beneficios.

A pesar de eso, las filiales europeas declaran cada año que sufren pérdidas, de tal manera que no pueden generar beneficios. Esto se explica por la utilización de un sistema de optimización fiscal con el cual el balance contable de las filiales nacionales de Starbucks, situadas en los países donde se pagan más impuestos, resultaban deficitarias. Por ejemplo, en Francia, donde Starbucks realiza una gran parte de su actividad económica europea, y también un país donde los impuestos sobre sociedades son de los más altos (un 33%), en 2015 se declararon unos 45 millones de pérdidas.

Desde 2008, seguido a un “*Tqx ruling*” concedido por Países Bajos, y un montaje fiscal imaginado y perfeccionado acudiendo a los servicios del famoso despacho de asesoría y de

auditoría Deloitte, Starbucks ha conseguido un sistema ingenioso para eludir tributos. De tal manera que, en Reino Unido, en 14 años (entre 1998 y 2012), la compañía americana ha generado una cifra de negocios total de 3 000 millones de Libras Stirling, aunque en el mismo periodo solo ha ingresado a la Hacienda británica unos 8.6 millones de libras, en concepto de impuestos sobre sociedades. En comparación, su principal concurrente Costa Coffee había pagado, para el año 2012, 18 millones de libras de impuestos, más del doble de que había pagado Starbucks desde su instalación en Europa.

El objetivo es de crear artificialmente pérdidas, gracias a mecanismos contables, en las sociedades filiales (de cada país) normalmente beneficiarias, para eludir el pago de tributos en los países donde están las filiales, y agrupar los beneficios en Países Bajos, donde la Holding beneficia de una exención importante del impuesto sobre sociedades.

Para conseguir esta creación artificial de pérdidas, ha utilizado el sistema de los cánones y royalties, por el cual las filiales nacionales tienen que comprar a la sociedad matriz situada en Países Bajos, la marca, el logo, las recetas, el modelo de organización de las tiendas, el “business plan”, y en consecuencia se endeudan a favor de esta. No es todo, no solamente tienen que comprarle los derechos intangibles e intelectuales, pero los franquiciados deben comprar a la compañía matriz los vasos y tazas, los muebles, la comida, las servilletas, el café y té. En breve todos los productos comercializados provienen de empresas pertenecientes al grupo Starbucks, empresas con las cuales las franquicias tienen obligación de contratar.

Por último, pero no por ello menos importante, debemos tener en cuenta que todo lo vendido a las filiales por sociedades del mismo grupo se vende por un precio excesivo y artificialmente aumentado, superior al de mercado, con única finalidad de degradar voluntariamente la rentabilidad de las filiales nacionales. Por no ser rentables, estas filiales podrán beneficiar de la exención de impuestos en aplicación de los derechos nacionales de los países europeos y no tributan por las transferencias entre entidades del mismo grupo, aunque entre diferentes países, en aplicación del derecho europeo. Una de las medidas para crear deudas en su favor consiste en préstamos concedidos por el Grupo Starbucks a las franquicias nacionales, en vez de dejarlas acudir a la financiación privada. En consecuencia, el grupo es directamente acreedor de una deuda que controla y por la cual recibe intereses bastante altos (estimado por una cadena de información francesa BFMTV a un 5% aproximadamente).

Así, la filial francesa ha establecido los precios como sigue. Los derechos sobre el intangible se elevan al 6% del importe de las ventas globales de cada tienda. También son 25 000 euros par año en concepto de derechos para abrir una tienda Starbucks. En cuanto a la utilización de la marca y del “business process” está estimado (por la agencia de prensa Reuters) en un 4% o 5%.

Fue una investigación de la Comisión Europea que ha revelado la secreta manipulación fiscal de Starbucks:



**Fuente: Informe de la Comisión Europea**

El sistema complejo obligaba a las filiales a pagar una parte de los cánones y royalties a *Starbucks Coffe EMEA B. V.* para la propiedad intelectual, y otra parte a *Starbucks Manufacturing EMEA B. V.* para los productos consumibles y materiales. Otra compañía en Suiza, *Starbucks Coffe Trading SARL*, vendía el café a las sociedades en Países Bajos que lo vendían a su vez a las filiales nacionales.

Además, estaba (antes de ser liquidada) *Alki*, sociedad domiciliada en Reino Unido, que beneficiaba de una exención de impuestos y que cobraba los cánones finalmente.

Seguidamente a la investigación de la Comisión Europea, ha resultado que el *Tax rulings* del cual ha beneficiado el grupo Starbucks es irregular. Es porque implicaban “ayuda de Estado”, es decir ventajas fiscales selectivas, lo que transforma el *tax ruling* en herramienta de competencia desleal que contraviene al derecho de la Unión Europea. Fue estimada la elusión total de tributos e impuestos por Starbucks (en Europa) a entre 20 millones y 30 millones de euros por los investigadores de la comisión europea. En 2015, la Comisión Europea ha decidido sancionar Starbucks, que tuvo que devolver a Luxemburgo estos importes.

## 4. ANÁLISIS CRÍTICO MORAL

### 4.1 Las Compañías Transnacionales

#### 4.1.1 *El papel de las compañías trasnacionales en la economía de mercado globalizada*

Algunas sociedades trasnacionales representan un tal poder económico y tienen una influencia tan importante que a veces pueden ser más poderosas que algunos Estados. Con nuestros ejemplos elegidos lo podemos ilustrar. Primero me refiero al “índice Big Mac” del que hablé antes, y que es un índice económico en los mercados hoy en día. También podemos notar que la empresa vale cerca de 93 mil millones de dólares (valor de su capitalización) y genera en torno a 27 mil millones de dólares de cifra de negocio por año. Igual con Starbucks que vale 83 mil millones de dólares (valor de su capitalización) y genera una cifra de negocio global anual de 21,3 mil millones de dólares. Con esto seguro que no concurren con países europeos, pero sí que son más importantes económicamente que algunos países, como Guatemala cuyo Producto Interior Bruto es de 63,79 mil millones de dólares, o Etiopía con un PIB de 61,54 mil millones de dólares, países en los cuales tienen negocios estas empresas, notablemente Starbucks que compra su café en parte en estos países.

Lo seguro es que estas sociedades tienen relaciones con los estados ya que generan empleos al nivel mundial, y teóricamente deben pagar impuestos donde están implantadas. Aquí se plantean varias cuestiones. Si una empresa consigue tal posición en el mercado, ¿tiene que observar unas obligaciones morales particulares? Y, sobre todo, ¿Tiene que cumplir deberes no solo jurídicos, sino también éticos en materia tributaria? Tal poder económico les da peso en las negociaciones con las naciones y sus administraciones tributarias. Con esto, las empresas

transnacionales reciben tratos especiales y benefician de favoritismo comparativamente a otras empresas que no tienen igual importancia en la economía. ¿Es Esto moralmente aceptable y éticamente comprensible? Esta pregunta es difícil de contestar porque debemos considerar la participación económica de estas empresas en la totalidad del mercado. Aunque unas empresas van a ser exentas de ciertos impuestos, su participación general en la economía puede “compensar las pérdidas” fiscales.

Entonces la pregunta principal es, ¿Si contribuyen en las economías de manera importante, sería concebible que tuvieran derecho a minimizar los costes tributarios que normalmente deberían devengar a Hacienda? (empleo...)

Como base fundamental, debemos recordar que el ánimo de lucro y el apego a la propiedad son elementos intrínsecos del funcionamiento de las sociedades en un mercado. En efecto, la empresa es una persona jurídica que suele tener como objeto una actividad económica. En consecuencia, se supone que la administración y gestión de una sociedad sigue lo que se llama la “racionalidad económica” o “acción racional económica”. Esta teoría filosófica-sociológica explica que los individuos actúan en un mercado como “homo economicus”, tomando decisiones puramente racionales con vistas a satisfacer sus necesidades, aquí las necesidades de la sociedad, el “interés social”. En el caso concreto de la sociedad, esta minimiza lo más posible los costes, cualesquiera que sean, e incrementa a lo máximo sus ingresos. Considerando la cuestión de la contabilidad social de forma estrictamente racional, todos los costes (que sean de empleo, tributos, de equipamiento) son equivalentes y concurrentes. Desde luego, si los costes fiscales no tienen un valor moral y son únicamente contables, si son reducibles entonces sería lógico reducirse los.

Sin embargo, esta teoría no supone efectuar cualquier acto ilegal en este sentido. No supone cualquier fraude o evasión fiscal. Las actuaciones en contra de las normas fiscales las entiendo como ajenas a la naturaleza y objeto de la sociedad. Pertenecen a la responsabilidad ética de las sociedades, y esta no está dirigida por las exigencias del mercado, sino por las decisiones de sus dirigentes.

Las compañías transnacionales aplican aún más este comportamiento racional porque la dirección se hace al nivel internacional y se trata de gestionar lo más eficazmente posible cuantías de dinero muy elevadas. Además, la dimensión internacional hace más fácil la elección de los lugares de tributación, de producción, etc, donde resultan lo más rentables.



Una de las practicas muy difundida entre las multinacionales son las **operaciones intragrupo**, que es el conjunto de transacciones entre empresas de un mismo grupo, es decir la sociedad matriz y las filiales. Este tipo de operación es uno de los pilares del sistema de optimización fiscal, porque permite a las sociedades multinacionales deducirse los costes de dichas operaciones entre sociedades del grupo. Muchas veces, inflando los precios de las transacciones, van a conseguir crear más pérdidas en las filiales hacia Europa, y generar beneficios en la sociedad matriz situada donde paga menos impuestos. Estas pérdidas en los países donde están las filiales permiten no solo eludir el impuesto dichos países, sino también conseguir reducciones fiscales. Con el sistema de compensación por operaciones intragrupo, las multinacionales defrauden el espíritu de las leyes fiscales porque en realidad crean pérdidas artificialmente y cobran beneficios a bajo coste fiscal.

#### **4.1.2 La responsabilidad ética y legal de las empresas**

##### **4.1.2.1 La Responsabilidad Social Corporativa**

La responsabilidad Social Corporativa, o Responsabilidad social empresarial, definida por la Comisión Europea como «la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad». Es la forma de dirigir las empresas basado en la gestión de los impactos que su actividad genera sobre sus clientes, empleados, accionistas, comunidades locales, el medioambiente y sobre la sociedad humana en general.

Este concepto relativamente reciente es la vertiente moral de la empresa, como persona y actor económico en una sociedad humana. En efecto, como lo hemos visto en la determinación objetiva de lo que es justo (en la segunda parte), nos damos cuenta de que la persona jurídica en sí mismo no está dotada de conciencia (necesaria para imputarle características morales), porque es artificial y ficticia. Entonces la Responsabilidad Social Corporativa fue creada en orden para dotar las personas jurídicas de una dimensión moral. Tiene un carácter pluridimensional en que trata de distintos temas, los derechos humanos, las prácticas de trabajo y empleo, la protección de la salud, las cuestiones medioambientales, la lucha contra el fraude y la corrupción, y los intereses de los consumidores. Nos concentramos aquí más en lo que interesa a la responsabilidad fiscal y la lucha contra el fraude y la corrupción: la idea que debemos tener en cuenta es que la optimización fiscal está legalmente aceptada. No obstante,



es otra cosa de rozar la ilegalidad y de vulnerar el propósito que las normas conllevan, lo que en su caso está prohibido.

La responsabilidad de las empresas viene vinculada al hecho que benefician de los servicios y del nivel de vida del país donde están en actividad (personal educado, seguridad política, garantía de la libertad de comercio, infraestructuras favorables al desarrollo de su actividad). Son actores sociales en una sociedad concreta. Es la razón por la cual tienen una responsabilidad y un deber sino moral por lo menos racional de contribuir al sostenimiento económico del Estado. En efecto, las infraestructuras y la libertad de la que gozan es vital al desarrollo de su actividad en dicho país. Y porque benefician de la posibilidad de hacer comercio, sería lógico que contribuyan como lo exigen los estados. Así decía Montesquieu en *Del espíritu de las leyes*<sup>8</sup> “Regla general: pueden ir creciendo los tributos proporcionalmente a la libertad de que se goza, pero es preciso moderarlos a medida que aumenta la servidumbre”. Esto es la razón por la cual están legitimados los Estados a cobrar de las empresas en tributo que les permite actuar en plena libertad. Con lo que el papel de la RSC es responsabilizar estas sociedades porque sus decisiones, estrategias y comportamientos tienen un impacto en la sociedad y sobre los derechos de las personas.

La tendencia de algunas multinacionales a eludir los tributos, sobretodo impuestos nacionales, se puede explicar con que estas no están directamente vinculadas a un país concreto. El elemento ético del deber contribuir al funcionamiento del Estado en él que se hallen pierde de su fuerza moral porque tales empresas están presentes en varios Estados. Lo que hay que tener en cuenta es que hacen parte de una sociedad, de un Estado, como actores económicos directamente vinculados a su economía, a su población. Cuando tales empresas eluden los tributos, la carga tributaria a la que escapan la soportan el resto de los individuos u actores económicos. Por ejemplo, Margrethe Vestager, Comisaria europea en cargo de la competencia, cuando fue cuestionada sobre el caso de McDonald’s y su sistema de evasión fiscal operando entre Luxemburgo y Estados Unidos, dijo que las normas fiscales entre Estados tenían como objetivo “Evitar la doble imposición y no justificar una doble no imposición”. Criticando así sobre los sistemas de optimización fiscal, lo que critica es el ánimo de lucro de algunas empresas, que se persigue sin consideración moral.

La tendencia a “optimizar” el pago de los impuestos, se traduce por minimizar su aportación a la sociedad, buscando lagunas en la ley para conseguir pagar menos.

---

<sup>8</sup> Del espíritu de las leyes, Segunda parte, libro XII, Relación de la cuantía de los tributos con la libertad

#### **4.1.2.2 Obligación en conciencia u obligación penal**

Siguiendo la teoría de G. Higuera, la fundamentación moral del pago la obligación tributaria, recayendo sobre una empresa, puede radicar en dos criterios morales: la obligación en conciencia y la obligación penal.

Una es **la obligación en conciencia**, que coincide con la lógica de Responsabilidad Social Corporativa, para justificar la obligación moral de la empresa al pago del tributo. Aunque teorizada para el individuo (“conciencia” es un término destinado al ser humano), la obligación en conciencia también es aplicable a la empresa. La diferencia reside en que cuando para el individuo esta obligación en conciencia es un deber natural, para la empresa es un deber de naturaleza social (la empresa no es natural sino una creación artificial destinada a actuar en la sociedad). La participación fiscal viene exigida sobre la misma base que la existencia de la Sociedad o el Estado, es la realización del fin social, de la convivencia en sociedad. Esta exigencia de pagar el tributo adquiere **fuerza moral** desde el momento que se consigue el impuesto para responder a exigencias del bien común. Y para conservar dicho bien común, cada uno debe pagar, en conciencia, lo que les corresponda.

La **obligación penal** es la obligación de tributar en relación con la sanción administrativa impuesta en caso de defraudación aprehendida. Se dice “penal” por referencia al poder sancionador de la administración tributaria, la cual puede imponer sanciones de manera autónoma, sin necesidad de acudir al sistema judicial. Con el turno positivista de las sociedades modernas, la obligación se ha caracterizada como deber legal, aunque el fundamento sea el mismo. Es el vínculo de la ley, y de la pena que esta tipifica, que obliga a cumplir la norma. El defecto de esta concepción sobreviene cuando sale más interesante a una empresa arriesgarse a incumplir la norma, o defraudar el sentido de la norma. En este sentido, como las sociedades son entidades que funcionan según un razonamiento lógico y racional de beneficios y gastos, esta concepción de la obligación de tributar ha dominado en las tomas de decisión de las empresas que tenían la posibilidad material de defraudar.

Sobre todo, se aplica perfectamente al sistema de optimización fiscal abusivo, porque como no es ilegal, y solo se aprovechan de disposiciones legales para eludir los tributos, actúan de manera que se sitúan en una zona entre legalidad e ilegalidad. Fue el caso de Starbucks y McDonald’s que consideraron que la probabilidad que fuesen sancionados, cuando meramente utilizaban instrumentos legales, era menor que la de ser condenado por falta de ética.

## **4.2 La doble moral de los Estados y de la Unión Europea**

### **4.2.1 La doble moral de los Estados**

Como lo hemos visto antes, la doble moral se define como una moral que predica y no practica y, otra, que practica, pero no predica.

La doble moral de un Estado puede ser reveladora de injusticias, e igualmente de falta de democracia. En efecto, si se supone que el Gobierno democráticamente elegido representa a la nación y a los ciudadanos, entonces podemos cuestionar su legitimidad a actuar en materia fiscal sin transparencia y hasta en perjuicio de los mismos ciudadanos. Además, el poder de creación tributaria lo detienen las asambleas parlamentarias, asegurando así uno de los criterios de legitimidad objetiva del tributo. Siguiendo en este pensamiento, si consideramos que el impuesto legítimo es el impuesto que fue votado democráticamente, no tiene legitimidad en la práctica el poder ejecutivo para conceder un *tax ruling* a cualquiera persona privada, que debería estar sometida a la ley, en pie de igualdad con los demás individuos y/o personas jurídicas.

Aceptar la política del *tax ruling* es permitir a los gobernantes eludir la ley sin real control, y con total falta de transparencia. Esto puede ser beneficioso para el Estado en cuestión o simplemente motivado por el ánimo de lucro de individuos que lo conceden. El problema es doble. **Primero**, es la **ausencia de control** por instancias, entes, agencias competentes, o aun mismo el poder legislativo en materia tributaria para evaluar la idoneidad, la legalidad, y la compatibilidad de la proposición de *tax ruling* con los ordenamientos jurídicos (nacional y supranacional). La doble moral en esta conducta es pretender que el impuesto es justo cuando no cumple con un criterio básico de su legitimidad objetiva, la determinación por el poder legislativo. Habría que meter en aplicación instrumentos de control, y después de publicación del detalle del *tax ruling*, por lo menos una vez concedido, porque no hay motivos suficientes para justificar que una vez concedidos se queden secretos. Estos constituirían un primer paso hacia la legitimización de tal práctica. **Segunda** pregunta que presenta problemas es la **idea misma de conceder un *tax ruling***. Fundamentalmente es el trato especial de una persona privada frente a la administración y en comparación con las demás personas privadas, en razón de su poder económico. Esto es fuente de dilemas porque para unos es simplemente la expresión de la **libertad** del poder ejecutivo en la gestión de la política económica y fiscal del país, y para

otros la concepción de **igualdad** frente la ley no está respetada. Si los primeros consideran que hay que confiar en el Estado para tomar las decisiones adecuadas, lo segundos estiman que no debería ser aceptada una diferencia de trato para unos pocos elegidos en razón de su riqueza. Este segundo punto viene basado en la refutación de la Teoría del antiguo Canciller de Alemania del Oeste, Helmut Schmidt, que dijo en 1974 “los beneficios de hoy son las inversiones de mañana y los empleos de pasado mañana”. Lo que se ha observado es que en vez de aumentar las inversiones en la economía o en la investigación y desarrollo, los beneficios de las grandes empresas servían para aumentar los dividendos distribuidos a los socios.

La doble moral del Estado no se resume al *tax ruling*, sino es más profunda en que hay que poner de relieve el comportamiento del Estado en su función de gestor de los recursos tributarios.

El estado tiene una doble función de recaudador y de distribuidor de los tributos, en orden para permitir el funcionamiento de los servicios públicos y reducir las desigualdades sociales. Se debe considerar al Estado en prioridad como administrador de recursos al servicio de los ciudadanos, y después como recaudador de impuestos. Con lo que el objetivo primero de un Gobierno debe ser de conseguir el bienestar social. Es la razón por la cual recauda y administra los tributos, que son los recursos destinados a este fin. El hecho de recaudar tributos no es un fin en sí mismo. Con la optimización fiscal, se supone una pérdida en los ingresos que debería percibir el Estado y se repercute después en la sociedad de manera negativa. Lo que no cobra a la empresa que elude sus tributos, la administración tributaria lo recupera de otra manera. En concreto, la falta de ingresos se **repercute lógicamente sobre** los otros contribuyentes, generalmente los **que no tienen medios para eludir esta carga tributaria**. Este trato privilegiado por parte de las administraciones fiscales de distintos Estados, no se aplica a las compañías de ámbito nacional, y a las pymes en general, que son el verdadero corazón productivo de una economía nacional. Entonces debemos preguntar como el Estado pretende conseguir el bienestar de la mayoría, cuando sus decisiones parecen beneficiar principalmente a unos pocos privilegiados. Los Estados permiten a las empresas multinacionales evitar el pago tributario cuando estas podrían contribuir en gran parte a esfuerzo nacional, sobre todo en tiempo de crisis económica. Por ejemplo, en Francia, según el informe del ministerio de economía, los fraudes y la evasión fiscal del Impuesto de sociedades está evaluada entre 50 000 y 80 000 millones de euros, lo que si fuera cobrado compensaría el déficit de la seguridad social francesa de 13 000 millones de euros. Al nivel de la Unión europea, se estima que la evasión

fiscal por las grandes empresas se sitúa entre 50 000 y 70 000 euros por año, lo que representa aproximadamente hasta la mitad del presupuesto de la Unión Europea.

Por un lado, unos aceptan la libertad dejada al poder ejecutivo para negociar con empresas, para conseguir teóricamente un acuerdo que sería beneficioso para todos. Por otro lado, se considera que las ventajas originadas en tal acuerdo no podrían ser más beneficiosas y sobre todo más justas que si el Estado trataba a todos en pie de igualdad. Un otro problema con la doble moral de los Estados radica en la exigencia de completar las regulaciones que permiten reducir los “huecos” en los ingresos fiscales. Esta exigencia no parecen cumplirla los Estados, aunque deben a sus ciudadanos de tomar las medidas necesarias para evitar situaciones de evasión o elusión fiscal.

El ejercicio del poder fiscal está en realidad limitado por diferentes actores, con distintos intereses: el Ejecutivo, las administraciones financieras, los actores socio-profesionales, apertura internacional influencia también las decisiones en materia de política tributaria. Todos estos actores influyen la orientación de las decisiones en materia fiscal, y uno de los que tuvo más influencia fue la Unión Europea.

#### **4.2.2 La doble moral en la Unión Europea**

La doble moral en la UE se origina no tanto en sus instituciones, sino sobre todo en el comportamiento de los Estados miembros que aprovechan del marco legal de la Unión Europea para contribuir a la formación de los sistemas de optimización fiscal.

Por una parte, sí podemos cuestionar a las propias instituciones europeas que no tuvieron la iniciativa de determinar de manera autónoma lo que definen como paraísos fiscales. En efecto, como explicado antes, la Unión Europea no tiene un listado de paraísos fiscales realizado de manera independiente. Esto puede constituir un freno a la lucha contra la evasión fiscal, sobre todo cuando algunos países europeos se comportan como paraísos fiscales, pero no entran en el listado comunitario.

Por otra parte, podemos hacer una crítica moral de la política tributaria en la Unión Europea. El fundamento de la Unión Europea es la cooperación entre los Estados. En efecto, lo que une a los miembros de la UE es un vínculo de confianza y la libertad de mercado entre ellos. Esta

libertad de circulación de capitales, de personas y de comercio necesita ser regulada, y al nivel fiscal la lucha contra la evasión fiscal y la doble imposición sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros. Como cada Estado puede determinar sus impuestos, además de poder negociar un *tax ruling* con las empresas, se crea un mecanismo de competencia fiscal entre miembros, para atraer a los actores económicos presentes en Europa, libres de circular y comerciar, desde que se hallen en territorio de la UE. A notar que la Comisión Europea, el 21 de octubre de 2015 ha declarado algunos de estos *rulings* “ventajas fiscales selectivas ilegales” por incumplir con el Tratado Fundacional de la Unión Europea, en su artículo 107, párrafo 1º, que prohíbe a los Estados miembros conceder ayudas que pueden falsear la competencia leal en un mercado.

Parece contradictorio tener una unión económica, basada en la cooperación, y por otro lado una competencia económica entre los Estados como si estuvieran compitiendo en un mercado. Pero contrariamente a una empresa, el Estado no tiene la misma libertad para actuar como si estuviera en un mercado, en competencia con otros Estados que proponen tributos más competitivos. La razón de esto es que el Estado soberano no tiene los mismos objetivos que una empresa en el mercado, y que tampoco tiene las mismas obligaciones (asegurar el bienestar de sus ciudadanos).

La competencia entre Estados es una condición de creación los sistemas de optimización fiscal en Europa. Cuando el Gobierno de un país miembro permite en toda conciencia a una sociedad eludir impuestos en otros Estados, sin cobrar los tributos que debería cobrar tras un *tax ruling*, pasa a ser cómplice de la pérdida de ingresos que sufrirán estos Estados y de la repercusión negativa en sus sociedades. Parece contra productivo, sobre todo cuando estos mismos estados cobran un tributo muy bajo, porque las economías de los Estados de la Unión Europea son interdependientes. Esta práctica del *tax ruling* crea una competencia desleal entre países en que unos países van a convertirse en zonas de baja tributación, actuando de la misma forma que los paraísos fiscales, pero no tendrán tal consideración porque hacen parte de la UE.

El deber de unidad que implica la unión entre países de la UE parece vencido en materia fiscal, por la competencia que se ha creado entre los estados miembros, que manipulan la carga de la “presión tributaria” en este sentido. La doble moral de los países de la Unión Europea es la de una unión que sufre de insolidaridad entre sus miembros.

## 5. BALANCE A FUTURO

Lo realmente interesante en orden para luchar eficazmente contra los sistemas de optimización fiscal ilegítimos y contra la evasión fiscal es de instaurar una legislación fiscal supranacional al nivel comunitario. Tener un derecho fiscal comunitario permitiría contar con un sistema más justo, de competencia leal entre Estados y contribuyentes de diferentes Estados, poniendo todos los miembros en pie de igualdad frente al impuesto. Sin embargo, los Estados miembros han impedido hasta ahora la delegación del poder tributario a la UE, con el motivo de guardar en parte su soberanía. “El derecho no puede ser justo si no es la expresión de la voluntad soberana”<sup>9</sup>, con esta afirmación lo que debemos entender es que si la UE viene a recuperar el poder de legislar en materia tributaria, habría un riesgo que estas normas carezcan de legitimidad, puesto que las instituciones decisorias de la UE no son exactamente democráticas, sino tecnocráticas. Una solución a esta falta de legitimidad de la UE podría ser la creación de una Constitución europea que integraría pautas básicas para la creación de normas fiscales, así como una obligación de transparencia para las distintas administraciones tributarias. Lo seguro es que hemos asistido a la transformación del sistema financiero internacional gracias a las nuevas tecnologías. Si los Estados no cooperan y no se ajusten a estos cambios, al nivel internacional, el riesgo es que los sistemas fiscales actuales ya no estén adecuados para luchar contra la delincuencia fiscal.

Al nivel de las compañías que practican la optimización fiscal, o la evasión fiscal, sería interesante pensar una manera de reforzar el control de la Responsabilidad Social Corporativa al nivel internacional, por ejemplo, por la OCDE o por la Organización de las Naciones Unidas (ONU) que ya desempeña un papel importante en la economía responsable por soportar a muchos proyectos internacionales de economía sostenible o justa. De esta manera, se podría controlar más fácilmente a las sociedades de ámbito mundial.

---

<sup>9</sup> D. GUTMANN, « L'impôt », *VVAA, Archives de philosophie du droit*, n°46, 2002, pag. 12

## Fuentes de Investigación

### Libros:

- Hobbes, Thomas, *Leviatán, o La materia, forma y poder de una república eclesiástica y civil*, 1651
- Barón de Montesquieu, *El espíritu de las leyes*, Génova, 1749
- Rousseau, Jean-Jacques, *El Contrato Social*, Amsterdam, 1762
- Higuera, Gonzalo, *Ética Fiscal*, Biblioteca de autores cristianos, 1982

### Artículos y Revistas:

- *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, VVAA, Ed. DALLOZ, n°46, Paris, 2002
- Bueno Ochoa, Luis, *Notas sobre Agorismo y Emprendetoriado*, VVAA, ICADE. Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, n° 77, mayo-agosto 2009
- Stiglitz, Joseph E., *The General Theory of Tax Avoidance*, 1986
- *Cours et travaux du Collège de France. Annuaire 109e année*, Collège de France, Paris, mars 2010, p. 1055-1057 (<http://annuaire-cdf.revues.org.faraway.u-paris10.fr/407>)
- BLANCO, Andrés, *Ética, política y teoría en cuestiones fiscales*, Rev. Fac. Derecho [online]. 2016, n.40, pp.51-75 (<http://www.scielo.edu.uy/pdf/rfd/n40/n40a03.pdf>)

### Prensa:

- Caso Starbucks:
- SUZANES, Pablo R., *Fiat y Starbucks deberán pagar entre 40 y 60 millones de euros de impuestos*, El Mundo, 21 de Octubre de 2015 (<http://www.elmundo.es/economia/2015/10/21/56275999e2704e5a0c8b463a.html>)
- HURST, Marcus, *el caso Starbucks: a veces, no pagar impuestos sale caro... o no*, El Diario, 7 de diciembre de 2012 ([http://www.eldiario.es/economia/Starbucks-veces-pagar-impuestos-car0\\_76992465.html](http://www.eldiario.es/economia/Starbucks-veces-pagar-impuestos-car0_76992465.html))
- *Comment Starbucks échappe toujours aux impôts en France malgré ses bénéfices*, Magazine Marianne, 13 de julio de 2016 (<https://www.marianne.net/societe/comment-starbucks-echappe-toujours-aux-impots-en-france-malgre-ses-benefices>)



- AFP, *Starbucks déménage à Londres et paiera ses impôts*, Libération, 16 de abril de 2014 ([http://www.liberation.fr/futurs/2014/04/16/starbucks-demenage-a-londres-et-paiera-ses-impots\\_998630](http://www.liberation.fr/futurs/2014/04/16/starbucks-demenage-a-londres-et-paiera-ses-impots_998630))
- DUCOURTIEUX, Cécile, *Optimisation fiscale : les pratiques de Starbucks et des Pays-Bas décortiquées*, Le Monde, 14 de noviembre de 2014 ([http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/14/optimisation-fiscale-les-pratiques-de-starbucks-et-des-pays-bas-decortiquees\\_4523935\\_4862750.html](http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/14/optimisation-fiscale-les-pratiques-de-starbucks-et-des-pays-bas-decortiquees_4523935_4862750.html))
- Agencia EFE, *La OCDE pone coto a la optimización fiscal de las multinacionales*, Paris, 5 de octubre de 2015 (<http://www.efe.com/efe/america/economia/la-ocde-pone-coto-a-optimizacion-fiscal-de-las-multinacionales/20000011-2730167>)
- Caso McDonald's :
  - TORREBLANCA, José Ignacio, *Impuestos basura*, El País, 5 de diciembre de 2015 ([http://elpais.com/elpais/2015/12/04/opinion/1449229418\\_214344.html](http://elpais.com/elpais/2015/12/04/opinion/1449229418_214344.html))
  - VVAA, (DIAZ, Eva y ROMERA, Javier), *McDonald's desvía 2.000 millones a Luxemburgo desde filiales europeas*, El Economista, 21 de septiembre de 2016 (<http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/7837814/09/16/McDonalds-desvia-2000-millones-a-Luxemburgo-desde-filiales-europeas.html>)
  - WALKER, Owen, *Luxembourg expects more companies to leave over tax scrutiny*, Financial Times, 5 de febrero de 2017
  - VVAA, (HOULDER, Vanessa y WHIPP, Lindsay), *McDonald's to move its non-US tax base to UK*, Financial Times, 8 de diciembre de 2016
  - VVAA, (BARKER, Alex y HOULDER, Vanessa), *Brussels serves up McDonald's secret exchanes with Grand Duchy*, Financial Times, 7 de junio de 2016
  - BOWERS Simon, *McDonald's to scrap Luxembourg tax structure*, The Guardian, 8 de diciembre de 2016 (<https://www.theguardian.com/business/2016/dec/08/mcdonalds-to-scrap-luxembourg-tax-structure>)
  - MACKÉ, Gaëlle, *Google, McDo: la justice plonge dans l'optimisation fiscale*, Challenges, el 27 de mayo de 2016 ([https://www.challenges.fr/challenges-soir/google-mcdo-la-justice-durcit-le-ton-face-a-la-fraude-fiscale\\_20203](https://www.challenges.fr/challenges-soir/google-mcdo-la-justice-durcit-le-ton-face-a-la-fraude-fiscale_20203))
  - GRESILLON, Gabriel, *Evasion fiscale : Bruxelles lance une enquête sur les pratiques de McDo*, Les Echos, 3 de diciembre de 2015

([https://www.lesechos.fr/03/12/2015/lesechos.fr/021531089575\\_evasion-fiscale---bruxelles-lance-une-enquete-sur-les-pratiques-de-mcdo.htm](https://www.lesechos.fr/03/12/2015/lesechos.fr/021531089575_evasion-fiscale---bruxelles-lance-une-enquete-sur-les-pratiques-de-mcdo.htm))

- HAUSALTER, Louis, *Soupçons de fraude fiscale : après Google, l'étau se resserre sur McDonald's*, Marianne, 26 de mayo de 2016  
(<https://www.marianne.net/economie/soupcons-de-fraude-fiscale-apres-google-letau-se-resserre-sur-mcdonalds>)
  
- AFP, *Luxembourg: McDonald's à son tour dans le collimateur de Bruxelles*, L'Express, 3 de diciembre de 2015 ([http://www.lexpress.fr/actualites/1/actualite/mcdonald-s-l-ue-lance-une-enquete-sur-le-traitement-fiscal-accorde-par-le-luxembourg-a-mcdonald-s\\_1742151.html](http://www.lexpress.fr/actualites/1/actualite/mcdonald-s-l-ue-lance-une-enquete-sur-le-traitement-fiscal-accorde-par-le-luxembourg-a-mcdonald-s_1742151.html))

### **Informes:**

- Comisión Europea, *La Comisión decide que las ventajas fiscales selectivas de Fiat en Luxemburgo y de Starbucks en los Países Bajos son ilegales con arreglo a las normas de la UE sobre ayudas estatales*, Comunicado de prensa de la Comisión Europea, Bruselas, 21 de octubre de 2015
  
- Comisión Europea, *State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg)*, Comunicado de prensa de la Comisión Europea, Bruselas, 11 de junio de 2014
  
- *Obligaciones fiscales de las empresas y responsabilidad social corporativa*, Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa, junio 2014  
([http://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/07/RSC\\_y\\_obligaciones\\_fiscales\\_OBRSC.pdf](http://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/07/RSC_y_obligaciones_fiscales_OBRSC.pdf))
  
- Singer, Hervé, *Optimisation fiscale : un dirigeant s'explique*, Revue Projet, vol. 341, no. 4, 2014, pp. 46-50.
  
- Drezet, Vincent, *L'impôt, les riches, la crise et la justice fiscale...*, Mouvements, vol. 64, no. 4, 2010, pp. 43-50.