



FACULTAD DE DERECHO

FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL Y LAS MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

Autor: Ángela Fresnillo Vírseda

5°E3-B

Derecho Tributario y Financiero

Director: Pablo Andrés Hernández González-Barreda

Madrid

2019

RESUMEN

Desde la crisis económica y financiera, los paraísos fiscales constituyen la principal vía de elusión de las obligaciones tributarias y evasión de información sobre actividades realizadas en el extranjero. Esta planificación fiscal ilícita es uno de los problemas que más preocupa a los Estados y organizaciones internacionales debido a las consecuencias perniciosas que da lugar tanto para la transparencia fiscal como para la equidad nacional de los ciudadanos.

Es por ello que los organismos internacionales han desarrollado medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales para recopilar información sobre los obligados tributarios, que han sido adoptadas por los Estados comprometidos a cooperar en el intercambio de datos para lograr una efectiva recaudación tributaria. Sin embargo, la soberanía nacional y el interés particular de los Estados todavía sigue siendo un obstáculo para luchar contra la evasión fiscal. Por ello, cobra especial relevancia el intercambio automático de información fiscal como medida fundamental para frenar el fraude fiscal internacional.

PALABRAS CLAVE: Evasión fiscal, elusión fiscal, paraíso fiscal, planificación fiscal, neutralidad, intercambio de información internacional, OCDE, Unión Europea, G20, BEPS.

ABSTRACT

Since the economic and financial crisis, tax havens have been the main way of avoiding tax obligations and evading information on activities carried out abroad. This illegal tax planning is one of the problems that most worries countries and international organizations due to the harmful consequences it has for both fiscal transparency and the national equity of citizens.

For this reason, international organizations have developed unilateral, bilateral and multilateral measures to collect information on taxpayers, which have been adopted by States committed to cooperating in the exchange of data in order to achieve effective tax collection. However, national sovereignty and the particular interests of States are still an obstacle to combating tax evasion. For this reason, the automatic exchange of tax information is particularly important as a fundamental measure to curb international tax fraud.

KEY WORDS: Tax evasion, tax avoidance, tax haven, tax planning, neutrality, international tax planning, OECD, European Union, G20, BEPS.

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| RESUMEN | 2 |
| ABSTRACT | 2 |
| ABREVIATURAS..... | 5 |
| 1. INTRODUCCIÓN | 6 |
| 2. ABUSO Y FRAUDE FISCAL: ELUSIÓN, EVASIÓN Y CONCEPTOS AFINES..... | 8 |
| 2.1 Planificación fiscal lícita y planificación fiscal ilícita | 9 |
| 2.2 Fundamento de la legitimidad de la planificación fiscal internacional | 11 |
| 2.2.1 <i>La falta de neutralidad fiscal</i> | 11 |
| 2.2.2 <i>Vías menos gravadas</i> | 13 |
| 2.3 Conceptos de evasión fiscal, elusión fiscal y conceptos afines | 15 |
| 2.3.1 <i>Evasión fiscal</i> | 15 |
| 2.3.2 <i>Elusión fiscal</i> | 17 |
| 2.4 Diferencias entre paraísos fiscales y territorios de baja o nula tributación. | 19 |
| 2.4.1 <i>Paraísos fiscales</i> | 19 |
| 2.4.2 <i>Territorios de baja o nula tributación</i> | 22 |
| 3. MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN | 25 |
| 3.1 Deber de información al Estado | 25 |
| 3.2 Instrumentos para luchar contra la evasión fiscal | 28 |
| 3.2.1 <i>Concepto de intercambio de información</i> | 29 |
| 3.2.2 <i>Evolución del intercambio de información: OCDE</i> | 29 |
| 3.2.3 <i>Actividad de la Unión Europea para luchar contra la evasión fiscal</i> | 34 |
| 4. CONTENIDO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN | 37 |
| 4.1 Intercambio de información previa solicitud | 37 |
| 4.2 Intercambio de información automático | 39 |
| 4.3 Información intercambiada a nivel europeo | 41 |
| 4.3.1 <i>Tax ruling</i> | 41 |
| 4.3.2 <i>Country by country reporting</i> | 43 |
| 4.3.3 <i>Estrategias de planificación fiscal agresiva</i> | 46 |
| 4.4 Soporte normativo al intercambio de información | 48 |

| | | |
|----|--------------------|----|
| 5. | CONCLUSIONES | 50 |
| 6. | BIBLIOGRAFÍA | 54 |

ABREVIATURAS

| | |
|---------|---|
| BEPS | Proyecto sobre la Erosión de las Bases Imponibles y Traslado de Beneficios |
| CDI | Convenio de Doble Imposición |
| CE | Comisión Europea |
| ECOFIN | Consejo de Asuntos Económicos y Financieros |
| EM | Estados Miembros |
| EEUU | Estados Unidos |
| FATCA | Foreign Account Tax Compliance Act |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de los No Residentes |
| IRPF | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| IS | Impuesto de Sociedades |
| LIS | Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE, núm. 288, de 28/11/2014). |
| LIRPF | Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE, núm. 285, de 29/11/2006). |
| MC OCDE | Modelo de Convenio de Organización para la Cooperación y el desarrollo económico OCDE |
| OECD | Organización para la Cooperación y el desarrollo económico |
| PFA | Planificación fiscal agresiva o abusiva |
| STC | Sentencia del Tribunal Constitucional |
| TEAC | Tribunal Económico- Administrativo Central |
| TRLIS | Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades |
| UE | Unión Europea |
| UK | Reino Unido |

1. INTRODUCCIÓN

La liberalización de las economías nacionales en un proceso de globalización económica ha dado lugar por un lado, a que las empresas multinacionales utilicen con mayor facilidad las prácticas de planificación fiscal internacional para reducir su carga impositiva de manera fraudulenta y perniciosa, optimizando los recursos de los que disponen. Por otro lado, los Estados han sido conscientes de que las empresas se aprovechan de la heterogeneidad de los distintos sistemas tributarios para reducir su carga impositiva, y se han dado cuenta que integrando en su sistema impositivo incentivos fiscales y tipos impositivos más bajos para las empresas, son capaces de atraer más inversiones extranjeras consiguiendo una mayor tributación efectiva en su territorio. Esto es lo que se conoce en inglés como *Race to the bottom*, situación en la que los Estados utilizan políticas para atraer capitales extranjeros, dando lugar a una competencia fiscal perniciosa. Esto se traduce en la reducción mundial de las bases imponibles, donde llegará un punto que el nivel de gasto público será muy superior al de los ingresos y no será sostenible la economía mundial¹.

Este escándalo tiene su origen en Reino Unido, cuando la Comisión de Investigación había detectado como las condiciones de *tax rulings* entre UK y empresas como Starbucks, Vodafone, Apple, no habían sido legales y se habían convertido en una Ayuda de Estado que beneficiaba a las multinacionales, privilegiándolas sobre sus competidores al reducir su tributación mundial por trasladar sus beneficios al país, dando lugar a una competencia desleal.

Es a partir de este momento cuando estas prácticas perniciosas trascienden al mundo en general y la OCDE desarrolla por un lado, el BEPS con la finalidad de coordinar los sistemas fiscales e impositivos a nivel global, de los países desarrollados y subdesarrollados, para lograr una cooperación mundial en materia tributaria y luchar contra la elusión fiscal y la erosión de las bases impositivas². Por otro lado, el Foro Global sobre Transparencia Fiscal,

¹ Vallejo Chamorro, J.M. (2005). “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, en Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, nº825. pp.148-149.

² OECD, *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente (Harmful Tax Competition: An emerging global issue)*, OECD, París 1998.

lucha contra la evasión fiscal y la opacidad de los Estados y sus contribuyentes, mediante el intercambio de información de cuentas financieras³.

La elección del tema “Fraude fiscal internacional y las medidas contra la evasión fiscal” como tema de investigación radica principalmente en la relevancia de la materia en la actualidad, la gravedad que supone las prácticas evasivas para la economía y financiación mundial y la preocupación de los Estados por la erosión de las bases imponibles debido a la baja tributación a la que están sometidas las grandes empresas multinacionales y la desventaja competitiva a la que están sometidas las empresas nacionales por carecer de los medios necesarios para beneficiarse de estas prácticas.

Por la especial trascendencia del problema del fraude fiscal en términos de evasión, la finalidad de este trabajo de investigación es conocer la evolución de las medidas tomadas por los Estados para cooperar y conseguir una transparencia fiscal internacional, erradicando la opacidad y las prácticas evasivas desarrolladas en los paraísos fiscales, mediante el intercambio de información.

En sentido contrario, es necesario especificar que debido a la amplitud del tema, no es objeto de este trabajo profundizar sobre el fraude fiscal en términos de elusión, ya que la extensión del mismo sobrepasaría los límites y consideramos que a efectos de aproximarnos a una idea clara de evasión fiscal y medidas para luchar contra la misma, no es útil desviarnos del foco de investigación.

Para ello, el trabajo se ha estructurado en dos grandes capítulos. En el primero de ellos, se va a llevar a cabo un análisis sobre la evasión fiscal a través de los paraísos fiscales y los territorios de baja o nula tributación, así como su distinción con otros conceptos afines. Es fundamental definir conceptos como elusión fiscal, economía de opción y paraíso fiscal, para poder delimitar el contenido de la evasión fiscal internacional y clarificar la importancia del intercambio de información que trataremos en el segundo apartado para luchar y erradicar la

³ OECD, Automatic Exchange Portal. *Online support for the implementation of automatic exchange of information in tax matters*, OECD Publishing, 2018.

evasión. Por otra parte, se llevará a cabo un análisis de la evolución normativa desarrollada por la UE e incorporada en la legislación española, para conocer las medidas que se han impuesto internacionalmente para evitar la evasión fiscal y lograr la cooperación y compromiso de los Estados en esta lucha contra las prácticas de los paraísos fiscales.

En el segundo y tercer capítulo, partiendo de la triple función de los tributos, se expondrán las medidas tomadas a nivel internacional y europeo para paliar la evasión fiscal. Un sistema impositivo basando en la renta mundial de los contribuyentes, hace que sin disposición de información y datos sobre las rentas y actividades de los obligados tributarios, el sistema no sea efectivo. Por ello surge la necesidad de las Administraciones Tributarias de los Estados de interrelacionarse y tomar medidas de manera multilateral, para cubrir la necesidad de asistencia mutua e intercambio de información, pretendiendo no solo la efectividad de la recaudación, sino también un sistema equitativo que favorezca el Estado de Bienestar social. Por último, se hace necesario tener toda la información para poder determinar las consecuencias de forma precisa y adecuada. Es diferente no tener información alguna, que adquirirla de forma sesgada por el contribuyente. Es decir, no es lo mismo para una Administración Tributaria no conocer que un contribuyente tiene cuentas bancarias en un Estado, que saber que las tiene pero no saber ni por qué, ni para qué.

2. ABUSO Y FRAUDE FISCAL: ELUSIÓN, EVASIÓN Y CONCEPTOS AFINES

La importancia de la fiscalidad a nivel internacional ha llegado en el momento en el que los grupos multinacionales utilizan estrategias fiscales para llevar a cabo su actividad valiéndose de técnicas de planificación fiscal para optimizar los recursos de los que disponen y pagar menos impuestos.

Debido al proceso de globalización social, a los avances tecnológicos y la apertura de la economía, las empresas cada vez encuentran más recursos a su alcance para reducir la carga impositiva que conlleva la actividad que realizan. En el ámbito tributario se distinguen dos conceptos: las cuestiones sustantivas y las cuestiones adjetivas. Las primeras son los instrumentos de los que dispone un ordenamiento jurídico para aplicar los tributos a los

obligados tributarios. Las cuestiones adjetivas son las normas aplicables a cada caso concreto⁴. Es por ello, que a nivel internacional encontramos una doble preocupación. Por un lado, la preocupación de evitar la evasión fiscal mediante el intercambio de información, necesario por la falta de disponibilidad de datos por parte de los Estados para conocer lo que tienen realmente los contribuyentes en territorios calificados como paraísos fiscales o de baja tributación. Por otro lado, el problema de la estructuración de las operaciones fiscales más favorables, donde las naciones saben lo que tienen los obligados tributarios, pero de forma sesgada, puesto que las grandes multinacionales cuentan con recursos suficientes para tributar en unos estados u otros dependiendo de la carga tributaria que esto les conlleve.

La planificación fiscal empresarial puede ser definida como la optimización de los recursos legales para llevar a cabo actuaciones en las que se tribute de la mejor manera posible, consiguiendo una menor carga fiscal, de acuerdo a los límites que el propio derecho tributario permite mediante opciones menos gravosas⁵.

Como vemos, la planificación fiscal conlleva una amplia gama de actuaciones llevadas a cabo por empresas internacionales de todo el mundo, que buscan la obtención de un beneficio o una menor carga fiscal. El estudio de investigación consiste en delimitar los conceptos, no siempre claros y utilizados indistintamente por la doctrina de forma errónea, puesto que la mayoría de las veces no coinciden, para poder llegar a diferenciar entre una práctica ilegítima y reprochable de planificación fiscal, de una práctica conforme a la legislación tributaria.

2.1 Planificación fiscal lícita y planificación fiscal ilícita

Para comenzar, podemos definir **planificación fiscal** como la acción dirigida a buscar una ventaja patrimonial mediante el ahorro impositivo o el pago de un menor impuesto, mediante el uso de las alternativas que presenta el ordenamiento jurídico⁶. Es un intento por

⁴ Falcón y Tella, R. (1982). "Ley tributaria sustantiva en la jurisprudencia constitucional". *Revista Española de Derecho Constitucional*, (5). pp.181-190.

⁵ Prieto Jano, M. (1995). "La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea", en *Revista de Estudios Europeos*, nº11, p.121.

⁶ Marín Benítez, G. (2012). *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de su licitud en el ordenamiento tributario español* (Doctoral dissertation, Universidad Pontificia Comillas). pp.21-22.

optimizar o minimizar la carga fiscal impuesta por Derecho, cuyo objetivo principal es eliminar o por lo menos disminuir la carga impositiva de un acto o negocio jurídico⁷. Dentro de la planificación fiscal tenemos que diferenciar la planificación fiscal lícita e ilícita, términos que serán concebidos por la aceptación o rechazo de las consecuencias tributarias buscadas por el contribuyente⁸.

Como determina la CE, la planificación fiscal ha sido considerada a lo largo de los tiempos como lícita y por ello legítima⁹. La **planificación fiscal lícita** se define como aquella en la que las consecuencias pretendidas por el obligado tributario son permitidas por el ordenamiento jurídico por ser acordes a las normas tributarias¹⁰. Son mecanismos legítimos puesto que la opción escogida viene establecida en la ley de forma tácita o expresa y por lo tanto, la reducción de la carga impositiva es aceptable por la Administración Tributaria¹¹.

Por lo tanto, en un principio, la planificación fiscal era considerada lícita siempre y cuando se encontrara dentro de los límites del ordenamiento jurídico y no estuviera rechazada por la legislación tributaria.

En atención a la **planificación fiscal ilícita**, comenzaremos por delimitar el término ilícito. Según la concepción de la RAE, el término ilícito se define como lo no permitido legal o moralmente¹². Dejando a un lado el término moral, no permitido legalmente viene a decir contrario a Derecho, y es por ello que los ordenamientos jurídicos tienen como fin acabar con actos que no tengan lugar dentro sus límites. Por lo tanto: “no hay obligación jurídica de

⁷ González Sánchez, M. (1993). *El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, p.11.

⁸ Palao Taboada, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova. pp.22-23.

⁹ Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE). p.1.

¹⁰ Palao Taboada, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova. p.21.

¹¹ Lampreave Márquez, P. (2011) “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión europea”, en *Quincena Fiscal Aranzadi* n°21, pp.97-115.

¹² Real Academia Española, (RAE), *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda edición, 2014.

conducirse de una manera determinada sino en el caso de que una norma jurídica estatuya un acto coactivo para sancionar la conducta contraria”¹³.

En conclusión, la planificación fiscal ilícita es aquella planificación del negocio o acto jurídico no ligada a derecho, en la que el análisis de las circunstancias para optimizar los recursos financieros para que queden sometidos a una menor carga tributaria es contrario a lo establecido en el ordenamiento jurídico¹⁴.

2.2 Fundamento de la legitimidad de la planificación fiscal internacional

2.2.1 La falta de neutralidad fiscal

La falta de neutralidad fiscal es el concepto utilizado por gran parte de la doctrina para argumentar la legitimidad de la planificación fiscal¹⁵. Podemos definir la neutralidad fiscal como la vía impositiva que no modifica ni la elección ni la situación económica de los contribuyentes¹⁶. Por el contrario, la falta de neutralidad fiscal es definida como la posibilidad dentro de un sistema tributario de conseguir un mismo resultado por diferentes vías, siendo una de ellas menos gravosa que las demás, consiguiendo con ella un beneficio desde el punto de vista fiscal¹⁷.

La falta de neutralidad fiscal la podemos encontrar tanto a nivel nacional, dentro del mismo ordenamiento jurídico, como a nivel internacional, con respecto a las jurisdicciones de varios Estados.

La **falta de neutralidad fiscal nacional** consiste en la inestabilidad normativa dentro del ordenamiento tributario de un Estado, en el que coexisten distintas regulaciones normativas para la obtención de un mismo resultado, por el que se puede llegar por diversas vías, unas

¹³ Kelsen, H. (2009). *Teoría pura del derecho*. Editorial Reus. p.84

¹⁴ Marín Benítez, G. (2012). *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de su licitud en el ordenamiento tributario español*. p. 23.

¹⁵ Marín Benítez, G. (2012). p.30.

¹⁶ Sanz Gadea, E. (1997). *Tributación sobre las ganancias de capital y modelos de imposición sobre las rentas del capital. Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*. p. 366.

¹⁷ Lampreave Márquez, P. (2005). “Planificación fiscal internacional”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº19. p.3.

más favorables que las otras¹⁸. Cuando la inconsistencia normativa determinada por el legislador da lugar a que los obligados tributarios condicionen su decisión de inversión o actuación por la carga fiscal, estamos ante una falta de neutralidad fiscal¹⁹.

Según la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 03100/2014/00/00 del 12 de enero de 2017:

“Este régimen tributario responde a un principio básico, la neutralidad, esto es, que la aplicación del tributo no altere el comportamiento de los sujetos pasivos, de modo que la regulación contenida en el TRLIS no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza”²⁰.

En esta línea, es el legislador, quien con la elaboración de un sistema legislativo formado por normas incompatibles o lagunas normativas, ha permitido la elección por parte de los obligados tributarios entre dos posibilidades de tributación para conseguir un mismo resultado económico²¹.

La legitimidad de aprovechar las diferentes vías nacionales de imputación para conseguir una menor carga impositiva, está relacionado con el concepto de “economía de opción”. La economía de opción es un concepto que se le atribuye al jurista LÓPEZ LARRAZ definido como una conducta lícita y conforme a derecho, que en ningún caso atenta contra las normas tributarias²². La economía de opción es una práctica que muestra la libertad que posee el obligado tributario a elegir una forma de tributación que le permita una menor carga impositiva, y cuya finalidad principal es la búsqueda del ahorro fiscal²³. Esto nos puede llevar a cuestionarnos si realmente estamos ante una práctica legal y conforme a la normativa tributaria o realmente estamos dentro de uno de los supuestos que menciona el artículo 96.2

¹⁸ Marín Benítez, G. (2012). p.58.

¹⁹ Sanz Gadea, E. (1997). Tributación sobre las ganancias de capital y modelos de imposición sobre las rentas del capital. *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*. pp.369-389.

²⁰ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 03100/2014/00/00 del 12 de enero de 2017. Fundamento de derecho tercero.

²¹ Amorós Viñals, A., (2013), “La planificación fiscal agresiva” en *Estudios financieros- Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº362. p.33.

²² López Larraz, J. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho tributario*. Ed. revista de derecho privado. p.21.

²³ Marín Benítez, G. (2012). p.7.

del TRLIS, que dispone que “el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos [...] sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal²⁴”.

Conforme a la Resolución 00/2016/2007 del TEAC de 3 de febrero de 2010, la economía de opción es la única posibilidad que dispone el contribuyente para elegir entre dos vías para un mismo hecho imponible; es la única opción que “la Ley explícitamente ofrece a un hecho imponible dos fórmulas jurídicas igualmente válidas, pero con consecuencias tributarias distintas”²⁵.

No solo son los obligados tributarios los que pueden planificar fiscalmente como llevar a cabo sus actuaciones, sino que son los propios estados los que buscan una planificación fiscal internacional para adaptarse al mundo globalizado y cambiante en el que nos encontramos. Con una planificación fiscal internacional, se está condicionando dónde, cuándo y cómo invertir, dependiendo de la carga impositiva que vaya a suponer.

Desde el punto de vista internacional, la falta de **neutralidad fiscal internacional** viene definida por la deficiencia en la coordinación de los regímenes tributarios de los distintos países²⁶. Este es un problema que solo tiene solución en la medida en que los legisladores nacionales se pongan de acuerdo para armonizar sus legislaciones²⁷.

La mayaría de la doctrina afirma que mientras coexistan diferentes ordenamientos fiscales que lleven a un mismo resultado económico, y alguno de ellos sea más favorable, con una menor carga impositiva, los obligados tributarios se encuentran en el derecho de aprovecharse de las ventajas que se les presentan.

2.2.2 *Vías menos gravadas*

En el apartado anterior hemos visto como la falta de neutralidad fiscal daba lugar a que dos o más actos jurídicos con distintos efectos, podían conseguir un mismo resultado

²⁴ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 61, de 11/03/2004).

²⁵ Resolución del TEAC 00/2016/2017 de 3 de febrero de 2010.

²⁶ Marín Benítez, G. (2013). p.32.

²⁷ Amorós Viñals, A., (2013). p.33.

económico con distinta carga impositiva. Esto es lo que da lugar a las vías menos gravadas. De esta manera, los obligados tributarios tienen la oportunidad de planear fiscalmente su actuación de manera lícita para conseguir un menor gravamen cuando existan dos vías para conseguir el mismo resultado²⁸.

Tenemos que distinguir entre las vías menos gravadas explícitas, y con ello permitidas por el legislador y recogidas por el ordenamiento jurídico; e implícitas o no reconocidas. En primer lugar, las **vías menos gravadas explícitas** son aquellas en las que existen dos normas fiscales diferentes para tipificar un mismo hecho imponible, por las que se llega a un mismo resultado pero gravado de forma más favorable por una de ellas²⁹. Como describe ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA:

“la economía de opción u opción impositiva solo puede darse cuando la ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar”³⁰.

Las **vías menos gravadas implícitas** son aquellas en las que la persona puede elegir de forma no deseada por el ordenamiento, la aplicación de una normativa menos gravada gracias a que el legislador español regula un tipo impositivo para un determinado acto jurídico y guarda silencio respecto al tipo de otro negocio cuyo resultado conseguido es igual o similar³¹. La diferencia con la economía de opción, es que estas vías no están expresamente determinadas en el ordenamiento y por eso son rechazadas por los tribunales.

Por ejemplo, en el caso de las retribuciones de los administradores, dependiendo de si se cumplen los requisitos del artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC), los gastos representativos de sus salarios tendrán consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, o se considerarán donaciones y liberalidades. Se considerará un gasto deducible en el IS siempre

²⁸ Marín Benítez, G. (2013). p.35 y ss.

²⁹ Pérez Royo, F. (2008). Derecho financiero y tributario. Parte General. *Aranzadi*. p. 170.

³⁰ Albiñana García-Quintana, C. (1979). Derecho financiero y tributario. *Madrid: Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria*. p. 393.

³¹ Albiñana García-Quintana, C. (1979). p. 398.

y cuando aparezca en el Estatuto de los Trabajadores la previsión de remuneración de dicho cargo y la cantidad a percibir, así como la aprobación de la Junta General de Accionistas, con una mayoría de 2/3³². Por el contrario, cuando no se den los requisitos mencionados, las retribuciones de los trabajadores serán consideradas una donación o liberalidad de la sociedad y no serán consideradas gasto deducible de acuerdo con el artículo 217 de la LSC.

Hasta este momento, hemos visto como la planificación fiscal es legítima siempre y cuando los contribuyentes se rijan por las normas de los diferentes ordenamientos. Sin embargo, existe una planificación fiscal ilícita, que es en la que centraremos nuestro estudio a continuación, y por la que verdaderamente está preocupada la UE y los Organismos Internacionales.

2.3 Conceptos de evasión fiscal, elusión fiscal y conceptos afines

En este capítulo trataremos los grandes problemas tributarios, que son tanto la evasión como la elusión fiscal. Toda planificación fiscal ilícita atenta no solo contra las diversas jurisdicciones de los Estados y con ello contra su economía, sino contra el resto de contribuyentes. Esto se debe a que lo que unos no paguen, lo pagarán otros por ellos.

Por ello, es necesario diferenciar entre el concepto de “evasión fiscal” y el concepto de “elusión fiscal”, puesto que aunque ambos atentan contra la fiscalidad intentando reducir el gravamen de la actividad, no lo hacen de la misma forma.

2.3.1 Evasión fiscal

En primer lugar, nos encontramos con la evasión fiscal, conducta que viola de forma directa la norma tributaria y pretende el impago del impuesto mediante la defraudación o el incumplimiento de la ley ocultando información³³. Es una conducta ilegítima e inaceptable por el ordenamiento jurídico, definido por la doctrina como cualquier forma que pretende la

³² Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE, núm. 288, de 28/11/2014).

³³ Prieto Jano, M. J. (1995). La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. *Revista de estudios europeos*, nº11. pp.121-134.

minoración de la carga fiscal de forma intolerable, una vez que el contribuyente ha realizado el hecho imponible y con él ha nacido la obligación tributaria³⁴.

Por ello, debe quedar claro que la evasión fiscal no es una planificación fiscal, sino que es una tergiversación de los hechos o actos realizados para evitar la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho a exigir tras haber surgido la obligación tributaria al haberse realizado el hecho imponible gravado³⁵.

Puesto que la evasión fiscal implica la ausencia de cumplimiento de una obligación, entendemos obligación fiscal como el deber de un sujeto que se encuentre en una situación preestablecida por ley, de hacer o dar al Estado lo que las normas jurídicas determinen³⁶. Con esta definición se quiere remarcar que la evasión fiscal no solo conlleva la falta de pago de un tributo, sino la ausencia de otros actos a los que está obligado el contribuyente tales como, formular declaraciones, llevar control y registro de sus actuaciones, o colaborar con el legislador para que el mismo pueda recaudar lo que le corresponde.

Entendida la infracción como violación de una ley tras la ocultación de una renta o información relevante para el fisco, podemos afirmar con rotundidad que la evasión fiscal es una infracción en la medida en la que el obligado tributario está violando una norma o lo pretendido con la misma³⁷. No solo es considerado fraude el impago de un tributo, sino toda acción de ocultación de rendimientos, bienes y derechos económicos con la que se pretenda la vulneración de la norma jurídica para deducirse de manera no autorizada impuestos, una

³⁴ Lampreave Márquez, P. (2011). Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas De Anti-Abuso Fiscal (Con Especial Consideración a La Reciente Codificación De La Doctrina Sobre La Sustancia Económica) Y La Doctrina Sobre Los Acuerdos Artificiales Aplicable En La Unión Europea (Anti-Tax Avoidance Doctrines in the US and the EU). *Quincena fiscal*.-Ed. Aranzadi, Navarra,(2011), nº21. p.2.

³⁵ Rodríguez, R. (2006). Un gran paso hacia la neutralidad fiscal del ahorro. *Revista mensual de bolsas y mercados españoles*. Vol (159). pp. 14-26.

³⁶ Arrijo Vizcaino, A. (1998), "*Derecho Fiscal*", Ed. Themis, México. pp. 489 y 490.

³⁷ Marín Benítez, G. (2013). p. 23-

vez que el hecho imponible ya ha sido realizado y por ello, la obligación tributaria ha nacido³⁸.

Dentro del concepto de “evasión fiscal”, debemos distinguir entre evasión fiscal doméstica y evasión fiscal internacional. En primer lugar, la **evasión fiscal doméstica** es aquella llevada a cabo por los contribuyentes en su país de residencia, ocultando parte de su renta, bienes o derechos obtenidos en la actividad desarrollada en el territorio, para que el fisco no conozca de su existencia y así no puedan ser sometidos a gravamen³⁹. Por el contrario, la **evasión fiscal internacional** es la ocultación de renta o información de actividades llevadas a cabo en el extranjero a las autoridades tributarias del país de residencia para que no sean sometidas a gravamen por el IS sobre la renta universal⁴⁰.

Este tipo de planificación fiscal ilícita, “la evasión fiscal”, es la que tiene un mayor peso en la preocupación de los Estados y organismos internacionales, y la que a día de hoy se está poniendo más hincapié en combatir. Por ello, en el capítulo cuatro estudiaremos las medidas propuestas tanto a nivel de la UE como de la OCDE para conseguir el intercambio de información internacional, que intenta conseguir una mayor transparencia internacional y una coordinación y cooperación entre los Estados, para que todas las naciones puedan tener constancia de los hechos no declarados por las empresas.

2.3.2 *Elusión fiscal*

Otro concepto distinto es la elusión, definida por la RAE como: “evitar con astucia una dificultad o una obligación”⁴¹. La elusión fiscal en términos jurídico- tributarios es una conducta situada dentro de la planificación fiscal, que pretende, sin ocultar información, evitar total o parcialmente la carga tributaria que correspondería a las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo⁴².

³⁸ Rosembuj, T. (1999), *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid, p. 94.

³⁹ Rosembuj, T. (1999). p.105.

⁴⁰ Amorós Viñals, A., (2013). p.28

⁴¹ Real Academia Española, (RAE).

⁴² Palao Taboada, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova. p.52.

La elusión fiscal es una conducta que viola de forma indirecta el ordenamiento jurídico, pretendiendo evitar un régimen fiscal determinado, mediante la adopción de uno distinto intentando no realizar el supuesto de hecho gravado. Es un negocio permitido por ley pero que pretende realizar o no realizar el hecho imponible en un determinado lugar para que el acto quede menos gravado o directamente fuera de gravamen⁴³.

GARCÍA NOVOA considera la elusión fiscal como una conducta contraria al ordenamiento jurídico porque el camino que pretende se considera un abuso de la planificación fiscal, evitando con astucia y de forma artificial una obligación tributaria mediante la presentación sesgada al fisco de la información relevante de la actividad para reducir la carga impositiva. De esta manera, la esencia de la elusión fiscal radica en que aunque no se produce una vulneración directa de una ley porque no se produce el hecho imponible y con ello no surge la obligación tributaria, el contribuyente lleva a cabo una búsqueda de una forma jurídica menos gravosa para su actuación⁴⁴.

Es en este punto, en el que podemos diferenciar dos tipos de elusión fiscal⁴⁵. Por un lado, la actividad que por haber cesado, no ha producido el hecho imponible requerido para que surja la obligación de tributar. Por otro lado, la simulación y el fraude de ley, actuaciones por las que se consigue el resultado económico que la norma tributaria pretende gravar, pero no materializan el hecho imponible regulado en la misma.

Aunque no profundizaremos sobre el tema, es indispensable señalar que las medidas desarrolladas por la OCDE y la UE sobre intercambio de información entre los EM, también están enfocadas a erradicar la elusión fiscal, para que las Administraciones Tributarias de los Estados puedan precisar y dilucidar las actividades declaradas por los contribuyentes.

⁴³ Pérez Rodilla, G. (1990). *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, Ed. Deusto, Madrid. p. 67.

⁴⁴ Salto Van Der Laat, D. (2000). p. 49-80.

⁴⁵ Pérez Royo, F. (2008). *Derecho financiero y tributario. Parte General. Aranzadi*. p. 102

2.4 Diferencias entre paraísos fiscales y territorios de baja o nula tributación.

2.4.1 Paraísos fiscales

El término “paraíso fiscal” viene de la confusión de las palabras en inglés “tax haven” cuyo tenor literal es “Refugio fiscal” con “tax heaven” cuya traducción es “cielo, paraíso”⁴⁶. En lo que no cabe duda, es que el concepto paraíso fiscal no es un término técnico, utilizándose los conceptos de “territorios no transparentes y no cooperativos” para formalizar y delimitar el significado de tales paraísos.

En primer lugar, destacamos la dificultad actual para obtener una definición de “paraíso fiscal” unánime a nivel internacional. En algunas ocasiones se ha llegado a afirmar que existen tantas definiciones de paraíso fiscal como paraísos fiscales existentes en la actualidad. Esto se debe a que entran en conflicto intereses de Estados a los que no les interesa un concepto preciso de paraíso fiscal, así como los diferentes rasgos y características que se pueden apreciar de cada uno de ellos.

El origen histórico de los paraísos fiscales data de la segunda mitad del siglo XX, y ha ido evolucionando a medida que se han desarrollado normativas legales y fiscales internacionales para solventar los problemas que conllevan. Su origen se debe al enorme desarrollo industrial, financiero y económico de la época, así como el proceso de globalización posterior.

Recurriendo a los aspectos más característicos y aportaciones de la doctrina, podemos definir paraíso fiscal como aquella jurisdicción estatal, con ausencia o baja tributación sobre los beneficios de los contribuyentes, en los que éstos gozan de confidencialidad gracias a normativas vigentes en el territorio tales como, el secreto bancario, empresarial y profesional, consiguiendo que los obligados tributarios puedan eludir con carácter internacional parte del gravamen al que estarían sometidos, si el fisco conociese con claridad todos los datos de los hechos declarados por el mismo⁴⁷.

⁴⁶ Domínguez Enfedaque, N. (2016). El misterioso origen de la expresión “paraíso fiscal”. *eXtoikos*, (18), pp.91-92.

⁴⁷ Carresquer Clari, M.L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia. p. 127.

Siguiendo la línea del Informe 1998 de la OCDE, las características principales y más comunes de los paraísos fiscales, se resumían en las que se mencionan a continuación⁴⁸:

- Ventajas fiscales proporcionadas por el gobierno
- Gran número de inversiones y operaciones realizadas por personas no residentes en el territorio
- Ausencia de transparencia sobre la información fiscal y las actuaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes
- Tipo impositivo más bajo o nulo
- Falta de cooperación y participación en convenios internacionales sobre intercambio de información.

Con el Real Decreto 116/2003 se modificó los requisitos para considerar a un territorio paraíso fiscal, y se suprimió la necesidad de identificar todas o alguna de las características mencionadas⁴⁹. A partir de este momento, la OCDE y con ello España, estableció dos parámetros para calificar a un Estado como paraíso fiscal: la ausencia de intercambio de información efectiva y la falta de transparencia en su legislación y en sus prácticas administrativas⁵⁰. Con esto queremos decir, que la baja o nula imposición es requisito necesario pero no suficiente para calificar a un territorio como paraíso fiscal.

Estos territorios son fácilmente identificables ya que tienen un número exponencial de operaciones económicas internacionales, especialmente entre entidades vinculadas que realizan operaciones en el extranjero sin sede física en el país de destino⁵¹. Además, estos países intentan gestionar todos los incentivos para la inversión en su territorio atrayendo

⁴⁸ OCDE, *Competencia fiscal nociva: un tema global*, Ediciones OCDE, París 1998. Consulta el 14 de marzo de 2019, en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

⁴⁹ 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 199, (BOE, núm. 28, de 1 de febrero de 2003).

⁵⁰ Salvador, S. (2007). Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 14(07). p.206.

⁵¹ Salto Van Der Laet, D. (2000), “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, en *Crónica Tributaria*, nº93. p.80.

capitales extranjeros, haciendo crecer su economía, mediante aranceles reducidos, bajos costes de transporte y ausencia de barreras internacionales para el traspaso de capitales⁵².

Según la información publicada por el Diario Público, los paraísos fiscales podrían sumar al año alrededor de 25 billones de euros, 25 veces el PIB español⁵³. Para combatir el abuso e injusticia que conlleva estas prácticas, se ha adoptado a nivel internacional medidas fiscales para combatir:

- la falta de transparencia fiscal
- los cambios de residencia ficticios a paraísos fiscales, por no tener realmente en dicho territorio ni su residencia, ni su dirección efectiva ni su mayoría de activos
- la subcapitalización, para evitar que empresas del mismo grupo que operan en Estados diferentes se presten financiación para reducir el gravamen sobre sus bases imponibles, imputándose los intereses como gastos deducibles
- los precios de transferencia entre transacciones intra-grupo para que sean realizadas a valor de mercado rezando por el principio de libre mercado⁵⁴.

Por último, las investigaciones de la OCDE se han centrado en identificar los paraísos fiscales y conseguir su compromiso internacional de transparencia e intercambio de información e identificar los regímenes fiscales perjudiciales de los EM⁵⁵. Por su parte, la UE en el seno del Código de Conducta, ha elaborado un listado con los ordenamientos jurídicos que no cooperan en la transparencia fiscal internacional⁵⁶.

⁵² Desai, M. A., Foley, C. F., & Hines Jr, J. R. (2006). The demand for tax haven operations. *Journal of Public Economics*, 90(3), pp.513-531.

⁵³ Val Palao (2018). “Los paraísos fiscales acumulan más de un tercio del PIB mundial”, *Diario Público*, 3 de abril de 2018, disponible en: <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/paraisos-fiscales-esconden-mas-tercio-pib-mundial/20180403093616150405.html>

⁵⁴ FORO GLOBAL DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS (2015): “Tax transparency in 2015, Report on Progress. OECD”, consultado el 1 de marzo de 2019 en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.

⁵⁵ OECD, “Ratings”, *Exchange of Information on Request- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Consultado el 12 de febrero de 2019 en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of.outcomes.yoaunde.pdf>

⁵⁶ EUROPEAN COMMISSION, “Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes”, *Taxation and Customs Union*, 2018. Consultado el 22 de febrero de 2019 en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en.

2.4.2 Territorios de baja o nula tributación

A continuación, se llevará a cabo una distinción entre el concepto de paraíso fiscal analizado anteriormente con los territorios de baja o nula tributación, términos que gran mayoría de la doctrina utiliza indistintamente, aunque de forma errónea, puesto que en la mayoría de los casos no coincide que un territorio sea paraíso fiscal y territorio de baja o nula tributación.

De acuerdo al Informe de 1998 de la OCDE, la organización distinguió claramente las prácticas fiscales perniciosas en tres tipos de territorios: territorios con regímenes preferenciales, paraísos fiscales y territorios con economías preferenciales pero no pertenecientes a la OCDE⁵⁷.

De este modo, la OCDE estableció cuatro criterios para determinar si un territorio con régimen preferencial era considerado paraíso fiscal:

- inexistencia de impuestos sobre la renta de los contribuyentes
- inexistencia de intercambio de información con el resto de Estados
- ausencia de transparencia en las actuaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria
- inexistencia de actividades sustantivas

La acción 5 del plan de acción BEPS toma como punto de partida para elaborar su distinción entre paraísos fiscales y territorios con régimen preferencial, el Informe de 1998 de la OCDE. Realmente lo que hace, es tomar como base el Informe de 1998 y desarrollar los requisitos exigibles para calificar a un territorio como paraíso fiscal y aquellos elementos preferenciales justificados. Así la acción 5 considera que un territorio es un paraíso fiscal cuando no hay intercambio efectivo de información con el resto de Estados ni transparencia en sus

⁵⁷ OECD, *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente (Harmful Tax Competition: An emerging global issue)*, OECD, París 1998

actuaciones, las actividades que se consideran geográficamente móviles no están sometidas a ningún tipo de gravamen y su régimen fiscal está aislado del resto⁵⁸.

En cuanto a la distinción española, la diferenciación entre ambas calificaciones de estos territorios procede del informe realizado por la OCDE: *Harmful Tax Competition: An emerging global issue* del año 1998⁵⁹. Este informe es muy relevante puesto que establece los criterios a seguir para diferenciar entre territorios considerados como preferenciales y potencialmente perjudiciales y aquellos considerados paraísos fiscales.

Sin embargo, hasta la reforma normativa que dio lugar a la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, España no introdujo la distinción entre paraísos fiscales y territorios de nula tributación⁶⁰. Entre ambos conceptos vamos a distinguir tres grandes diferencias, relacionadas con la transparencia, la existencia de impuestos análogos al IS, al IRPF y al IRNR, y la calificación de los mismos en una norma reglamentaria.

En primer lugar, aunque ambos tipos de territorio basan su foco de atracción de inversión en ofrecer condiciones más ventajosas que dan lugar a una competencia fiscal desleal y perjudicial para el resto de ordenamientos jurídicos, los paraísos fiscales se caracterizan por su opacidad en el intercambio de información mediante la ocultación de rentas de los contribuyentes en su territorio (prácticas evasivas), mientras que los territorios de baja o nula tributación ofrecen una ausencia de imposición sobre las rentas de los obligados tributarios, pero no necesariamente ocultando sus actividades al resto de administraciones tributarias (prácticas elusivas)⁶¹. En palabras de MARTOS GARCÍA, mientras los paraísos fiscales

⁵⁸ OCDE, (2017). BEPS Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Handbook on effective tax risk assessment*.

⁵⁹ OECD, *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente (Harmful Tax Competition: An emerging global issue)*, OECD, París 1998.

⁶⁰ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, (BOE, núm. 286, de 30/11/2006).

⁶¹ Según indicaba la Exposición de Motivos «Con esta modificación se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información». Ley 36/2006 de medidas de prevención del fraude fiscal.

suponen una competencia desleal y lesiva para el resto de Administraciones Tributarias por no ofrecer información de las actividades que deberían ser gravadas por las mismas, los territorios de baja o nula tributación no suponen esta competencia perjudicial porque su estrategia únicamente se basa en una carga impositiva nula sin menoscabar los sistemas fiscales de otros Estados, al ofrecer transparencia de sus actividades e imposiciones⁶².

Para entender bien la segunda diferencia entre paraíso fiscal y territorio de baja o nula tributación debemos aclarar el significado de impuesto de idéntica o análoga naturaleza al IRPF, al IS y al IRNR. Para que el impuesto de un Estado sea considerado de análoga naturaleza a los impuestos mencionados, solo es necesario que los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas del Estado en cuestión, tengan la obligación de cotizar al sistema de la Seguridad Social cuando obtengan una renta derivada de una actividad con obligación de gravamen⁶³.

En segundo lugar, la Ley 36/2006 reza que “Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda”⁶⁴. Es decir, las medidas anti-paraíso adoptadas por los Estados no serán aplicadas al conjunto del ordenamiento jurídico del territorio de baja o nula tributación, sino solo a las actividades relativas al impuesto que no sea análogo al IRPF, al IS o al IRNR⁶⁵.

Por último, no todo territorio en el que no exista una transparencia de información puede ser calificado como paraíso fiscal. Solo son considerados paraísos fiscales aquellos incluidos en la “lista negra” española de paraísos fiscales. Por ello, los territorios de baja o nula tributación

⁶² Martos García, J. J. (2017). Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español: Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión. *Quincena fiscal*, (3), p. 9.

⁶³ Gómez de la Torre del Arco, M. (2016). El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, (49). pp.403-424.

⁶⁴ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, (BOE, núm. 286, de 30/11/2006).

⁶⁵ Martos García, J. J. (2017), p.8.

no están expresamente calificados como paraísos fiscales en una norma de rango reglamentario, y por ello no son paraísos fiscales⁶⁶.

3. MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL: EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

En primer lugar, cabe preguntarnos, cual es la función de los tributos, para entender la importancia de nuestro estudio sobre la evasión fiscal y la preocupación de los Estados por paliar los efectos perjudiciales de los paraísos fiscales para sus jurisdicciones.

El concepto de tributo viene del latín y conlleva una obligación de pago en dinero o en especie por parte de los obligados tributarios al Estado, para que este pueda cubrir los gastos incurridos en el cumplimiento de sus funciones sociales y económicas⁶⁷. Por ello, la recaudación de un tributo tiene una triple función: fiscal, económica y social. Es en este punto donde radica la importancia de su recaudación y la lucha contra la evasión fiscal. Los tributos son necesarios para conseguir el Estado de Bienestar mediante la colaboración de todos, y por ello las Administraciones Tributarias luchan para conseguir una transparencia de actuaciones y una libertad de circulación, en la que cada uno contribuya en función de lo que tiene.

3.1 Deber de información al Estado

En el apartado que comenzamos se desarrollará por un lado el deber de información que tienen los contribuyentes españoles con la Administración Pública, y por otro, la evolución del deber de intercambio de información entre los distintos EM.

Ambos deberes se fundamentan en el buen desarrollo de la actividad económica, la colaboración con los Estados para que lleven a cabo el cobro efectivo de las deudas y créditos y la recaudación por parte de los Estados de sus residentes y con ello obligados tributarios. Gracias a la normativa desarrollada a todos los niveles, tanto a nivel nacional, como comunitario e internacional, los Estados buscan que todas las personas estén sometidas a los

⁶⁶ Martos García, J. J. M. (2017). p.9.

⁶⁷ Marín Benítez, G. (2013). pp.15-16.

tributos que les corresponden, se lleve una adecuada recaudación para el sostenimiento del gasto público de los Estados y así los contribuyentes y Estados operen con competencia leal y legal entre ellos.

El deber de información al Estado encuentra su fundamento en el artículo 3.1 de la Constitución Española que reza:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”⁶⁸.

En dicho precepto se obliga a contribuir al sostenimiento del gasto público de manera progresiva según la capacidad económica de los contribuyentes.

Sin embargo, el deber de información al Estado español data del año 1977, cuando se redactó la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas de reforma fiscal. Hasta el momento, en España era casi imposible controlar la actividad, bienes y cuentas bancarias de los contribuyentes, por lo que el incumplimiento de las obligaciones tributarias era casi generalizado y el Estado tenía una mínima recaudación de impuestos. Con esta ley, se impuso la obligación a toda persona física o jurídica, privada o pública, a colaborar con la Administración Tributaria mediante la notificación de toda clase de datos e informes de trascendencia tributaria⁶⁹.

Como señala BURGUILLO, la recaudación y la obtención de información tributaria en España no se considera efectiva hasta el año 1985, año en el que mediante la Ley 14/1985, de 19 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, España logra un sistema capaz de conseguir que los contribuyentes cumplan con las obligaciones tributarias, tanto con su deber de información para que la Administración Pública conozca de todas sus

⁶⁸ Constitución Española (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978)

⁶⁹ Cruz Amorós, M. C. (2005). El intercambio de información y el fraude fiscal. *ICE, Revista de Economía*, (825). p.180.

actividades, como con su obligación de tributar para colaborar con el sostenimiento del gasto público⁷⁰.

Para que el deber de contribuir sea efectivo, de acuerdo a la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, dictada por el Tribunal Constitucional, la Administración tiene potestad para investigar las actuaciones de un contribuyente para que cumpla con sus obligaciones legales⁷¹.

Lo que nos concierne en particular en este apartado es determinar quién tiene el deber de información y sobre qué tiene obligación de notificar. El artículo 35.1 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) reza: “*Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*”⁷².

De este modo, tanto las personas físicas, jurídicas y entidades no jurídicas, autónomas, comunidades de bienes y otras instituciones forman el conjunto de obligados tributarios. Es decir, todos los mencionados en el Artículo 35 de la LGT son obligados tributarios, cuyo deber no es solo el de notificar formalmente a la Administración Tributaria sobre sus actividades principales, bienes y cuentas bancarias, sino también de cumplir con la obligación de pago de los impuestos que le conciernen.

La obligación de información se encuentra recogida en los artículos 93 y 94 de la LGT, que establece que todos los obligados tributarios recogidos en su artículo 35 tienen el deber de informar a la Administración Tributaria de toda clase de datos, informes y requisitos que tengan transcendencia en materia tributaria relativa a su actividad económica o profesional y al cumplimiento de las obligaciones correspondientes.

⁷⁰ Burguillo, J. (1987). *La Información Tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid. p.20.

⁷¹ Sanz Gadea, E. (2002). *Transparencia fiscal internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. p.16.

⁷² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

3.2 Instrumentos para luchar contra la evasión fiscal

La evasión fiscal como problema a analizar y erradicar por los países a nivel internacional y de forma multilateral, data de la década de los ochenta con origen en EEUU. En un principio los Estados tomaron medidas para afrontar la situación mediante la reforma unilateral de sus sistemas normativos y fiscales. Sin embargo, estas medidas se mostraron insuficientes, y es cuando los Estados son conscientes, tras regular de forma interna su normativa fiscal, que la evasión fiscal se escapa del control tributario dentro de sus fronteras. Hay que tener en cuenta que hasta que no se consolida un sistema fiscal interno efectivo y eficiente, los Estados no se ven capacitados para ampliar su regulación con procedimientos y pactos internacionales⁷³.

Un sistema impositivo basado en la renta mundial de los contribuyentes en un mundo globalizado y con la apertura de las economías a un entorno internacional, hace que sin disposición de información y datos sobre las rentas y actividades de los obligados tributarios, el sistema no sea efectivo⁷⁴. Por ello, surge la interdependencia de las Administraciones Tributarias con la necesidad de asistencia mutua entre las distintas naciones e intercambio automático de información, pretendiendo no solo que los Estados recauden lo que se proponen de manera fructífera, sino que además se busca un sistema más equitativo que favorezca el Estado de Bienestar social. Se pretende proteger a los contribuyentes que realizan las cosas de forma correcta conforme a la ley, para que les sea aplicable el tratamiento tributario más adecuado a su situación, sin discriminaciones por razón de la nacionalidad⁷⁵.

Antes de adentrarnos con la evolución del intercambio de información entre los Estados a lo largo de los años y como se ha ido desarrollando el soporte normativo, comenzaremos con la delimitación del concepto “intercambio de información” y lo que ello conlleva.

⁷³ Delgado Pacheco, A. (1990). La asistencia mutua entre Administraciones tributarias. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 6(1), pp.162-170.

⁷⁴ Delgado Pacheco, A. (1990). pp.175-180.

⁷⁵ Merino Espinosa, M. D. P, & Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica tributaria*, (139), pp. 139-163.

3.2.1 *Concepto de intercambio de información*

Para poder introducirnos en este capítulo, debemos determinar qué entendemos por información, delimitando los derechos y deberes que tienen los Estados de comunicar las actividades, rentas, bienes y derechos de los contribuyentes cuando ésta sea relevante. De acuerdo con la definición que aporta el artículo 26 del MCOCDE, comprendemos por el concepto de información:

“Datos referentes a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una persona concreta en el territorio de un Estado [...]”⁷⁶

Podemos concluir, que el intercambio de información es una obligación a la vez que un derecho, de carácter bilateral o multilateral, en el que varios EM se comprometen a facilitar la información que dispongan a otros Estados, para que los contribuyentes sean gravados en el territorio que les corresponda, por todas las rentas obtenidas en los diferentes Estados, de acuerdo a las obligaciones impositivas de la nación con este derecho⁷⁷.

3.2.2 *Evolución del intercambio de información: OCDE*

Desde el inicio del problema, se han desarrollado diversas formas para luchar y erradicar la evasión fiscal: medidas unilaterales, cláusulas bilaterales en Convenios tributarios, directivas y reglamentos multilaterales, etc. En este apartado vamos a estudiar la evolución de las medidas para la asistencia mutua e intercambio de información para luchar contra la evasión fiscal, así como el impacto y alcance que han tenido cada una de ellas a nivel internacional.

En el año 1955 es cuando la OCDE redacta su primera Recomendación a la vista de que hasta la fecha los Estados ya habían firmado más de 60 CDI, y se había propuesto cooperar e interrelacionarse entre ellos en materia de gravamen e imposición⁷⁸. Con la aparición de

⁷⁶ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

⁷⁷ Roseñuj, T. (2004). *Intercambio internacional de información tributaria* (Vol. 79). Edicions Universitat Barcelona. p.13.

⁷⁸ OCDE, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1963, págs. 7-9

nuevas formas de organización de las empresas internacionales, la OCDE publicó en el año 1977 el Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio (MCOCDE 1997), adaptándose a las nuevas necesidades cambiantes de los ciudadanos y con ello de las naciones por el surgimiento creciente de relaciones económicas, intercambio de capitales y mercado internacional⁷⁹.

Vamos a ver con la evolución del MCOCDE, como la organización pasa de regular únicamente un texto para evitar la doble imposición entre los EM y sobre materias contenidas en el convenio, a redirigir el proyecto para erradicar la elusión y evasión fiscal, ampliando su ámbito de aplicación subjetivo y objetivo, a todos los Estados y sobre materias fuera de las reguladas en el mismo, para conseguir una efectiva asistencia entre las naciones y la cooperación para lograr un intercambio de información fructífero.

Es a partir del año 1963 cuando la OCDE redacta varios artículos ofreciendo medidas para la correcta interrelación entre los Estados y los contribuyentes, destacando el artículo 26 sobre el intercambio de información tributaria. Una de las medidas propuestas por el artículo 26 del MCOCDE para luchar contra la evasión fiscal fue el intercambio de información bajo requerimiento, con el fin de evitar en un principio la doble imposición⁸⁰. Para promover la cooperación internacional y conseguir una recaudación efectiva mediante la tributación de los contribuyentes, los Estados se someten entre ellos al deber de intercambio de información específico, mediante la firma de acuerdos internacionales bilaterales. Los CDI surgen de la idea de poder evitar la doble carga tributaria sobre una misma renta de un contribuyente, cuando por diferentes motivos, son dos los Estados los que tienen Derecho a priori de gravarla. Los CDI son acuerdos suscritos entre varios países, en lo que se priva a uno de ellos de su poder de gravamen sobre una renta, con el fin de que no quede doblemente gravada⁸¹.

El problema del intercambio de información bajo requerimiento descrito en el MCOCDE, es que para que un Estado pudiera requerir el traspaso de información a otro Estado, la

⁷⁹ OCDE, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, 1977.

⁸⁰ Artículo 26, del MCOCDE para evitar la doble Imposición, OCDE 1963.

⁸¹ Iglesias, A., María, A., & Arrabe, L. (2014). "Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española". *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales* nº17. p.9.

información requerida debía ser pertinente para el Estado requirente, es decir, siempre sobre deudas ya liquidadas de materias contenidas en el propio Convenio y entre Estados contratantes⁸². Además, el Estado interesado en la información debía acompañar la solicitud con un informe declarando por qué necesitaba esos datos, y los indicios de defraudación fiscal por parte del contribuyente. Este intercambio de información solo pretendía acabar con la doble imposición, por lo que la confidencialidad absoluta de los datos traspasados no permitía su remisión a la legislación interna más allá de asuntos fiscales, y si los EM estaban interesados en erradicar la evasión fiscal, deberían firmar un Convenio bilateral entre las partes⁸³.

Como el intercambio de información bajo requerimiento desarrollado en el *Harmful Tax Competition* es un mecanismo que no funciona al ser poco eficiente e inefectivo, la OCDE ha ido evolucionando con sus informes, pero en todos los redactados ha tenido como fin último la cooperación entre las jurisdicciones para trabajar todas conjuntamente contra los paraísos fiscales aplicando las mismas medidas anti- evasión fiscal⁸⁴.

En el año 2002, el Foro Global de la OCDE redacta el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información sobre asuntos fiscales, *sobre Intercambio Efectivo de Información*⁸⁵. La principal función del Foro Global es desarrollar los estándares internacionales sobre transparencia e intercambio de información fiscal entre los EM. Para solventar los problemas del intercambio de información bajo requerimiento, el Foro Global desarrolla en el año 2009 un mecanismo de evaluación entre pares o *peer review* para que el intercambio de información sea fiable y efectivo y toda la información fiscal relevante esté disponible y

⁸² Calderón Carrero, J. M. (2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, (343), pp.52-66.

⁸³ Hojyo, I., & Sumi, L. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* (Doctoral dissertation, Universidad Complutense de Madrid). pp.33-36.

⁸⁴ Maldonado García- Verdugo, A. (2002), *Análisis del cambio de posición de la OCDE: Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales*, nº 1/02 Instituto de Estudios Fiscales. pp.115-120.

⁸⁵ OECD, "Ratings", *Exchange of Information on Request- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. OECD, "Ratings", *Exchange of Information on Request- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Consultado el 12 de febrero de 2019 en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of.outcomes.yoaunde.pdf>

accesible para las Administraciones Tributarias, dando lugar a un efectivo intercambio de información⁸⁶.

La actividad internacional por parte de la OCDE toma fuerza en el intercambio efectivo de información tras la solicitud por parte del G7 de un informe para determinar las características de los territorios calificados como paraísos fiscales, y una “lista negra” con los países así determinados. Con esto, en el año 1998 la OCDE realizó el informe “*OCDE Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente*” sobre prácticas fiscales perniciosas y perjudiciales para el resto de jurisdicciones, en el que estableció los requisitos para calificar un territorio como paraíso fiscal, y recomendó una serie de actuaciones con el fin de evitar dicha competencia desleal⁸⁷.

Es decir, en el Informe de la OCDE de 1998, desarrolló tres puntos clave para erradicar la evasión fiscal y determinar los paraísos fiscales:

- características para considerar a una jurisdicción como tal
- definición de régimen fiscal perjudicial
- recomendaciones para luchar contra la competencia fiscal perniciosa

Debe quedar claro que el Informe de 1998 y los sucesivos realizados por la OCDE no son normas vinculantes y obligatorias para los países, sino que son recomendaciones *soft law* que tiene como fin la erradicación de las prácticas fiscales evasivas, para acabar con la competencia fiscal perniciosa⁸⁸. Estas recomendaciones de la OCDE se pueden clasificar en unilaterales, bilaterales y multilaterales en función de la forma en la que se hayan adoptado por los territorios. Así, las recomendaciones unilaterales se incorporan en la normativa

⁸⁶ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Meeting*, OECD Publishing, Mexico, 2009.

⁸⁷ OECD, *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente (Harmful Tax Competition: An emerging global issue)*, OECD, París 1998.

⁸⁸ Sarmiento, D. (2006), *La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law*, Cuadernos de Derecho Público, nº 28, p. 223.

interna de cada país; las bilaterales mediante CDI y las multilaterales mediante directivas, reglamentos y convenios multilaterales entre distintos países⁸⁹.

Por su parte, EEUU también tuvo la necesidad de erradicar el fraude fiscal y la falta de transparencia de los obligados tributarios tras escándalos como la lista falciiani de HSBC y el escándalo del banco LGT, entre otros. Estos escándalos consistieron básicamente en que residentes estadounidenses habían evadido impuestos de manera continuada y sistemática a través de bancos como LGT mediante cuentas extranjeras no declaradas al fisco de EEUU⁹⁰. En este momento desarrolló el FATCA en el año 2010, consistente en analizar si los ciudadanos estadounidenses con cuentas financieras en Estados extranjeros, declaran lo correspondiente al conjunto de sus rentas, o están evadiendo parte de las mismas⁹¹. La misma obligaba a las distintas instituciones financieras a aportar a la Administración Tributaria estadounidense la información relativa a sus contribuyentes. Por el contrario, ante la negativa a la información, cualquier pago en bruto hacia EEUU por la entidad, EEUU cobrará un 30% en bruto⁹².

Sin embargo, los países no están de acuerdo en que EEUU imponga obligaciones a sus bancos nacionales. Por eso, la OCDE y el Foro Global coordinan la cooperación para un intercambio de información automático para los bancos. Desde este momento, el intercambio de información entre las jurisdicciones ha ido evolucionando, dando lugar al primer intercambio de información internacional automático, sistemático y estandarizado con base normativa en el *Common Reporting Standard*, en español Estándar Común de Declaración adoptado por el G20, en el año 2017 mediante el acuerdo de 48 jurisdicciones. El CRS tiene como base el intercambio de información automática y anual entre las jurisdicciones que se integren en el mismo, para facilitar el conocimiento de las cuentas, movimientos bancarios, intereses,

⁸⁹ García Pérez, J. A., *Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 53-60.

⁹⁰ Esis Villaroel, I. (2014). FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FATCA): ALGUNOS COMENTARIOS. *Revista Jurídica*, 1(34). pp.41-50.

⁹¹ DELOITTE, *Foreign Account Tax Compliance Act*, Deloitte, 2011.

⁹² FATCA, Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras.

dividendos y en general, todo tipo de información financiera de los contribuyentes de los Estados participantes⁹³.

En paralelo, el G20 solicita que se mejore el intercambio de información bajo requerimiento, surgiendo nuevos términos de referencia reforzados⁹⁴:

- disponibilidad de la información
- acceso a la información
- intercambio de información

Como últimos avances en el intercambio de información, la acción 13 del plan de acción BEPS redactado por la OCDE, ha desarrollado el *Country-by-country report*, comprometiéndose los EM a publicar las actividades que lleven a cabo todas las empresas en sus territorios, ingresos e impuestos a los que están sometidas por dichas actividades⁹⁵.

3.2.3 *Actividad de la Unión Europea para luchar contra la evasión fiscal*

En la UE también surge la necesidad de cooperar y regular las actividades para paliar los efectos de la evasión fiscal al surgir la libertad de circulación de personas, mercancías y capitales recogida ya en el Tratado de Roma de 1957⁹⁶. Sin embargo, no es hasta el año 1976 cuando se redactó la primera Directiva, Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo sobre asistencia mutua y coordinación fiscal entre los EM⁹⁷.

No es hasta el año 1997 cuando el Consejo ECOFIN aprobó una serie de recomendaciones para incentivar la cooperación fiscal entre los EM y paliar la doble imposición entre

⁹³Automatic Exchange Portal, (2014). Common Reporting Standard

⁹⁴Subdirección General de Análisis Estratégico, (2018). Diez años del G20: avances y retos futuros en el ámbito económico y financiero. Boletín Económico de ICE, (3101). pp.5-9.

⁹⁵OCDE, (2017). BEPS Action 13: Country-by-country Reporting. *Handbook on effective tax risk assessment*.

⁹⁶Tratado de Roma, de 25 de marzo de 1957, dando lugar a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad de la Energía Atómica.

⁹⁷Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976.

transacciones transfronterizas⁹⁸; así como la elaboración de un Código de Conducta sobre Fiscalidad empresarial para luchar contra la competencia fiscal perniciosa⁹⁹.

En el año 2003 fue el primer momento en el que la UE dio un giro a la regulación que hasta el momento estaba llevando a cabo, basada en la calificación de los territorios perjudiciales incluyéndolos en una “lista negra” por las conductas perjudiciales de los mismos, para comenzar a negociar con los países considerados como paraísos fiscales e intentar conseguir un efectivo intercambio de información con los mismos¹⁰⁰.

El objetivo de la Directiva del Ahorro venía determinado en su artículo 1.1, el cual reza:

“permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro”¹⁰¹.

Es en el año 2012 cuando la CE refuerza sus medidas contra la evasión fiscal y elabora el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal¹⁰². Mediante el Plan de acción, la UE incentiva la cooperación de todos los Estados para conseguir una respuesta global y coordinada al problema de la evasión fiscal y los paraísos fiscales. El plan de acción busca conseguir la equidad de los sistemas tributarios y apela a la cooperación y asistencia mutua de los Estados, puesto que ningún país puede afrontar un problema de tal magnitud por sí solo.

Entre las medidas que se pueden adoptar para acabar contra la PFA, la UE ha considerado que el intercambio de información automática es la idónea para cooperar todos los EM y conseguir una efectiva tributación y equidad en los sistemas fiscales, siendo pionera al

⁹⁸Moyano, JM. (2008), *Regímenes especiales dentro de la Unión Europea analizados por el grupo Código de Conducta del ECOFIN*, vol. 6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 273-300.

⁹⁹ Lamadrid de Pablo, A. (2005), *El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de estado*, Instituto de Estudios Europeos, Madrid, pp.7-10.

¹⁰⁰ Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses

¹⁰¹ Serrano Palacio, C. (2006), *Efectos positivos y perniciosos de la Directiva del ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria*, vol. 2/2006, Instituto de Estudios Fiscales, pp.93-98.

¹⁰² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, Comisión Europea, Diciembre, 2012, Bruselas, Bélgica.

establecer un sistema multilateral de intercambio de información a través de la Directiva de 2011 de Intercambio Automático y Obligatorio de Información¹⁰³.

España, junto con 50 jurisdicciones, se adhirió al CRS en ese mismo año, para lograr el intercambio automático de información de cuentas financieras, siguiendo la iniciativa de la OCDE contra la evasión fiscal y así poder aplicar con eficacia su sistema impositivo y avanzar de manera internacional en la lucha contra el fraude fiscal¹⁰⁴. A partir del año 2016, entró en funcionamiento el CRS entre los Estados soberanos de la UE que habían firmado un acuerdo de intercambio automático de información, sometiéndose a la obligación de notificar sobre los intereses de cuentas bancarias, de cuentas corrientes, de ahorro, depósitos, cuentas de sociedades y trust entre otras, de todo contribuyente con un patrimonio superior a 50.000 euros¹⁰⁵.

Mediante este sistema, el Estado de la fuente tiene la obligación de reportar toda la información sobre cuentas financieras al Estado de origen, para que el contribuyente pueda ser sometido a gravamen por la renta universal¹⁰⁶.

Además de intercambio automático de información sobre cuentas financieras, los EM de la UE han avanzado en la transparencia de sus actuaciones con las empresas multinacionales, y como veremos en el capítulo cuatro, tienen que informar sobre actividades como el *tax ruling*, y el *country-by-country reporting*.

¹⁰³ Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

¹⁰⁴ Subdirección General de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, (2013). Avances de la Unión Europea en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. El intercambio automático de información. *Boletín Económico de ICE*, (3046), pp.6-8.

¹⁰⁵ OECD, Automatic Exchange Portal. *Online support for the implementation of automatic exchange of information in tax matters*, OECD Publishing, 2018

¹⁰⁶ Subdirección General de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea, (2013). p.8.

4. CONTENIDO DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En el presente capítulo, se analiza el contenido del intercambio de información en la transición y evolución llevada a cabo en el seno de la OCDE y de la UE para paliar los efectos de los paraísos fiscales y conseguir la asistencia mutua y un efectivo intercambio de información tributaria. Los distintos tipos de intercambio de información vienen determinados por la modalidad en la que un Estado se compromete con otro a proporcionarle información tributaria sobre sujetos pasivos predeterminados.

Según la doctrina, encontramos tres tipos de intercambio de información tributaria, que han ido evolucionando según las necesidades de los Estados:

- Intercambio previa solicitud
- Intercambio espontáneo
- Intercambio automático¹⁰⁷.

4.1 Intercambio de información previa solicitud

El intercambio de información previa solicitud o bajo requerimiento es el método que primero se utilizó cuando los EM comenzaron a preocuparse por la evasión fiscal, y el alcance del problema fuera de sus fronteras.

El intercambio de información ha venido recogido en el artículo 26 del MCOCDE desde 1963. En su primera redacción se introdujo la posibilidad de intercambio de información previa solicitud únicamente para asuntos y datos contenidos en el presente Convenio y para los Estados contratantes¹⁰⁸. Este intercambio de información consiste en que la autoridad de un EM solicita información tributaria pertinente y con trascendencia tributaria a la autoridad de otro Estado. Por un lado, la información requerida mediante solicitud debía ser pertinente y versar sobre un impuesto contemplado en el Convenio, y siempre sobre deudas ya

¹⁰⁷ Cruz Amorós, M. (2005). El intercambio de información y el fraude fiscal. *ICE, Revista de Economía*, nº825. pp.170-176.

¹⁰⁸ Artículo 26 MCOCDE 1963.

liquidadas¹⁰⁹. Además, el Estado interesado en la información debe acompañar la solicitud con un informe declarando por qué necesita esos datos, y los indicios de defraudación fiscal por parte del contribuyente. Es decir, el requerimiento debía de ser sobre un contribuyente en particular, no estando contemplado el intercambio de información sobre todos los contribuyentes en general sobre un asunto determinado.¹¹⁰ Por otra parte, la autoridad requerida no tenía la obligación de investigar para obtener la información solicitada, teniendo únicamente obligación de trasladar la información de la que ya dispusiese la Administración Tributaria o que la pudiese obtener mediante el procedimiento normal, poniendo a disposición del Estado requirente los datos, documentos y registros del contribuyente¹¹¹.

La ventaja que tenía la redacción del artículo 26 del MCOCDE 1963 es que protegía a la perfección la confidencialidad de los datos de los obligados tributarios, ya que el uso de la información requerida era muy limitado, centrándose únicamente en los usos determinados en el Convenio y con la imposibilidad de remitir la información a la legislación interna.

Por último, el artículo predeterminaba las circunstancias en las que no sería obligatorio el traspaso de información por parte del Estado requerido¹¹²:

- cuando la información requerida sobrepasase los límites del Convenio
- cuando la información requerida sobrepase la legislación
- cuando la información requerida sobrepasase la posibilidad de práctica administrativa tanto del Estado requerido como requirente.

A día de hoy, gracias a la evolución de la cooperación internacional, el intercambio de información bajo requerimiento es una medida que debe utilizarse en último caso, cuando no

¹⁰⁹Calderón Carrero, J. M. (2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, (343), pp.52-66.

¹¹⁰ Vogel, K. (1997). A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice. *The Hague etc: Kluwer Law International*, pág. 1408

¹¹¹Arana Landín, S. (2014). Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deuda en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. pp. 155-159.

¹¹² Artículo 26 MCOCDE 1963.

se haya podido obtener dicha información mediante otro método de los que se exponen a continuación.

Aunque no se analizarán todas las modificaciones realizadas en el MCOCDE, es importante apuntar que en el MCOCDE 1977 se llevó a cabo una evolución muy significativa para el intercambio de información internacional. En primer lugar, se amplió la información a intercambiar por los Estados, no siendo necesario que la misma estuviera recogida en el Convenio¹¹³. Además, se amplió la forma de intercambio, no siendo requisito indispensable la previa solicitud, y pudiéndose realizar el intercambio espontáneo o automático si entre los Estados mediaba un acuerdo bilateral¹¹⁴.

4.2 Intercambio de información automático

El intercambio automático de información es la posibilidad de que dos o más Estados prevean el intercambio de información sin solicitud previa y de forma periódica y sistemática sobre activos y flujos de ingresos, cuando la misma pueda ser relevante para el Estado receptor¹¹⁵. Para ello es necesario y requisito previo por parte de los Estados, el acuerdo mediante Convenio de la información fiscal y bancaria a entregar, las personas residentes (físicas o jurídicas) a las que afecta, y el momento de facilitar la información.

Con este tipo de intercambio de información, los Estados participantes se aseguran que periódicamente obtendrán toda la información sobre las actividades realizadas por sus residentes en otros Estados o por obligados tributarios, y que tendrán que someter a gravamen en su territorio. Es decir, es una información que pasa del Estado de la fuente al Estado de origen, para poder gravar la renta universal de los contribuyentes.

La primera vez que fue contemplado el intercambio de información automático en el MCOCDE fue en el año 1977, siendo requisito en este momento el previo acuerdo mediante Convenio bilateral entre los Estados interesados¹¹⁶. En el MCOCDE 2005, es el momento en

¹¹³ Hojyo, I., & Sumi, L. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* (Doctoral dissertation, Universidad Complutense de Madrid).

¹¹⁴ Artículo 26 MCOCDE 1977.

¹¹⁵ Artículo 3.9 Directiva 2011/16/UE.

¹¹⁶ Artículo 26 MCOCDE 1977

el que la organización lleva a cabo mayores modificaciones tanto en el objeto como en la modalidad de intercambio¹¹⁷. Por un lado, atendiendo al ámbito subjetivo, ya no es requisito indispensable que el Estado requirente solicite información únicamente sobre sus residentes ni atendiendo al ámbito objetivo, que la información esté contemplada en el Convenio. Además, la información no tiene por qué ser “necesaria”, pudiendo ser “previsiblemente relevante”¹¹⁸. Por último, este modelo contemplaba el intercambio de información automático y sistemático cuando los Estados contratantes así lo hubiesen acordado mediante convenio inter partes.

Este es el mecanismo más utilizado a día de hoy entre los diferentes Estados para el intercambio de información tributaria. Mediante un Convenio bilateral (entre dos Estados) o multilateral (entre más de dos Estados), los Estados participantes añaden una cláusula específica conforme al artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, en la que se regula la transmisión de información internacional. Así este artículo ha ampliado el intercambio de información a datos “presumiblemente relevantes”, y a dotado de amplitud al intercambio, para ganar en seguridad y que los Estados participantes tengan el derecho y la obligación de notificar la información aunque sea necesaria para la tributación en su Estado¹¹⁹.

De esta manera, en el CRS los Estados se comprometen a notificar e intercambiar información “presumiblemente relevante”, traducándose ésta en datos sobre los intereses de cuentas bancarias, de cuentas corrientes, de ahorro, depósitos, cuentas de sociedades y trust entre otras, de todo contribuyente con un patrimonio superior a 50.000 euros¹²⁰.

¹¹⁷ MCOCDE 2005.

¹¹⁸ Rosembuj, T. (2004). *Intercambio internacional de información tributaria* (Vol. 79). Edicions Universitat Barcelona. pp.15-18.

¹¹⁹ Rosembuj, T. (2004). pp.16 y ss.

¹²⁰ OECD, Automatic Exchange Portal. *Online support for the implementation of automatic exchange of information in tax matters*, OECD Publishing, 2018

4.3 Información intercambiada a nivel europeo

La UE ha trabajado a la par que la OCDE para paliar los efectos de la evasión y elusión fiscal entre sus EM y con el resto de Estados, trasponiendo las recomendaciones realizadas por la organización.

La PFA es un problema de doble magnitud puesto que no solo afecta a la recaudación del Estado, si no que acentúa las desigualdades económicas de los ciudadanos. Según afirmaba el CESE en su dictamen de 10 de julio de 2013:

“[...] la planificación fiscal agresiva, alimenta las crecientes desigualdades provocadas por la crisis económica y los programas de austeridad, lo que supone un grave peligro para los EM en su esfuerzo por garantizar un funcionamiento eficaz de los sistemas fiscales [...]”¹²¹”

Por ello, la UE ha acentuado el control de la transparencia y las prácticas realizadas entre las empresas y los Estados, para que las multinacionales no se aprovechen de la heterogeneidad de los sistemas fiscales nacionales mediante prácticas tributarias menos gravosas y competitivas, que optimicen sus recursos, dando lugar a la erosión de las bases imponibles de los Estados por la falta de tributación efectiva de estas empresas¹²².

En este apartado concluimos con la información que los Estados tienen obligación de intercambiar y cooperar con los demás tras las últimas medidas tomadas a nivel europeo para combatir los problemas de la PFA.

4.3.1 *Tax ruling*

La normativa desarrollada sobre *tax rulings* en los diferentes Estados europeos es muy diversa y difiere de unos países a otros. Sin embargo, tanto la CE como la OCDE coinciden en que los *tax rulings* en sí, no son una práctica ilegal, aunque matizaremos esto a continuación.

¹²¹ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo 2013/C 198/05, DOUE, de 10 de julio de 2013.

¹²² López, D. T. M. (2016). La lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva. *Anuario mexicano de derecho internacional*, 16, 525-548.

La UE define los *tax ruling*, en español, acuerdos tributarios previos, como “cualquier comunicación u otros instrumentos o recursos de efectos similares empleados por el EM o en su nombre, en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal¹²³”. La UE ya pretendía establecer una definición amplia del concepto *tax ruling*, incluyendo en la Propuesta de Directiva, toda práctica entre la Administración Tributaria y un contribuyente que consistiera en el asesoramiento o intercambio de información sobre la aplicabilidad de una norma tributaria y la situación fiscal del obligado tributario¹²⁴.

Aunque anteriormente hemos mencionado que los *tax rulings* no son ilegales, lo que es indudable es que se consideran una práctica de alto riesgo en la fiscalidad de un Estado, si con ellos se da lugar a una discriminación por falta de conocimiento de una información proporcionada a otras entidades, y que esto lleve a una planificación fiscal perniciosa.

Desde la crisis financiera que se sufrió a nivel mundial, los medios de comunicación pusieron su foco de atención en los acuerdos entre las naciones y las grandes empresas multinacionales. Al sacar a la luz información sobre los *tax rulings*, donde algunos Estados anticipaban información a las empresas de forma discriminatoria sobre las condiciones impositivas que les serían aplicables, se consideró a nivel europeo como una práctica que favorecía a ciertos obligados tributarios con exclusión de otros, y podría dar lugar a la evasión fiscal por parte de los mismos.

Es por toda esta polémica que a partir de este periodo los contribuyentes ven aumentada su carga fiscal mediante los impuestos. No se entendía como las grandes multinacionales, a pesar de la crisis, seguían teniendo elevados ingresos y una carga impositiva ínfima, cayendo la recaudación del año 2007 al 2014 0,8 puntos porcentuales¹²⁵.

¹²³ Véase el Proyecto de informe sobre Resoluciones Fiscales y Otras Medidas de Naturaleza o Efectos Similares de Comisión Especial sobre Resoluciones. Véase en: http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/taxe/pr/1068/1068173/1068173es.pdf

¹²⁴¹²⁴ Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio de información automático de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación.

¹²⁵ *Revenue Statistics 2018*, OCDE Publishing. Visto el 7 de marzo de 2019, en: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>

Toda esta polémica y necesidad de regulación sobre la transparencia de las actuaciones entre Estado y contribuyente tiene su origen a nivel europeo en el año 2010 con el Código de Conducta¹²⁶. Sin embargo, toma mayor relevancia cuando salió a la luz en noviembre de 2014 más de 500 acuerdos fiscales *tax ruling* firmados entre la Administración Tributaria de Luxemburgo y diversas empresas (denominado Luxleaks)¹²⁷. Esto tuvo gran trascendencia mediática puesto que se comunicó que dichos acuerdos de *tax ruling* reducían la carga fiscal de las empresas en Luxemburgo, jugando con competencia desleal. A este escándalo, la UE respondió con la consolidación de la Directiva 2015/2376/UE del Consejo, de 8 de diciembre de 2015 sobre intercambio automático y obligatorio de información en los *tax rulings*¹²⁸.

Como este escándalo, se han conocido otros muchos tales como con el de la Administración irlandesa y Apple descubierto en el año 2016 y considerado como práctica ilegal de *tax ruling* por ser contradictorio con la libre competencia del mercado.

A partir de este momento el promedio de impuestos que recaudaron los EM de la UE sobre el PIB ha ido en ascenso, hasta conseguir en el año 2017 un 34,2%, cifra más alta desde la crisis financiera.

4.3.2 *Country by country reporting*

El *country-by-country reporting*, en español, la obligación de información país por país, ha sido una de las iniciativas del plan de acción BEPS redactado por la OCDE (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios) en su Acción 13 publicada en 2013 y que entró en funcionamiento el año 2016¹²⁹. Mediante este plan de acción, las

¹²⁶ Informe del Grupo Código de Conducta (10608/14 FISC 95 ECOFIN 586), Consejo de la Unión Europea, Bruselas, 2014.

¹²⁷ Maldonado García-Verdugo, A. (2015). Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de «tax rulings». *Carta tributaria. Revista de opinión*, (1). pp.69-73.

¹²⁸ Directiva 2015/2376/UE del Consejo, de 8 de diciembre de 2015 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Visto el 8 de marzo de 2019 en: <https://www.boe.es/doue/2015/332/L00001-00010.pdf>

¹²⁹ OECD, *Transfer Pricing Documentation, and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015

Administraciones Tributarias de más 100 países¹³⁰ se han comprometido a publicar las actividades que lleven a cabo todas las empresas en sus territorios, ingresos e impuestos a los que están sometidas por dichas actividades e ingresos¹³¹.

En palabras de MARTÍN JIMÉNEZ, el *country-by-country* es uno de los estándares mínimos elaborado como base de actuación la OCDE, para que todos los países puedan recopilar la información necesaria sobre las actividades de las grandes multinacionales e inspeccionar los precios de transferencia entre las filiales del mismo grupo¹³².

Siguiendo en esta línea, para mejorar la transparencia en la información y actuación fiscal, la UE ha incluido el *country-by-country reporting* desarrollado por la OCDE, en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

Lo que se pretende con el *country-by-country reporting* es mejorar el sistema fiscal internacional, implementando una serie de medidas tanto en el ámbito internacional como europeo, para que los países puedan recaudar los impuestos establecidos sobre las empresas y actividades desarrolladas en sus territorios, y las multinacionales no se aprovechen de paraísos fiscales para no tributar por la totalidad de las rentas ingresadas en diferentes Estados.

En esta línea, la Directiva UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, establece que tendrá obligación de presentar información automática sobre los ingresos y actividades económicas realizados por el conjunto de empresas del grupo, la matriz última o dominante del grupo de empresa cuyos ingresos consolidados sean igual o superior a 750 millones de

¹³⁰ OECD, *Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters-Status December 2017*, OECD, Paris, fecha de consulta 10 de marzo 2019, en: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

¹³¹ OCDE, (2017). BEPS Action 13: Country-by-country Reporting. *Handbook on effective tax risk assessment*.

¹³² Jiménez, A. M, & Calderón, J. M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”); el final, el principio del final o el final del principio. *El Derecho*, LII, 13451. pp. 1-7

euros en el ejercicio anterior¹³³. Para entender bien dicha obligación, debemos delimitar qué se entiende por grupo de empresas multinacionales. En palabras de DURÁN, la empresa multinacional en sentido amplio es aquella empresa que opera, con al menos una filial, en otro territorio exterior. Por otro lado, podemos establecer que la empresa multinacional es aquella que posee las siguientes características¹³⁴:

- dos o más empresas interrelacionadas y con una estrategia común, que tienen su residencia fiscal o centro de dirección en más de un territorio con jurisdicciones distintas
- los recursos propios de las empresas están distribuidos en las distintas filiales de los diferentes países en los que opera
- las distintas filiales o establecimientos permanentes operan bajo un mismo sistema de toma de decisiones y la matriz es la que controla las actividades realizadas por las distintas filiales

Asimismo, se presentan ciertos límites de intercambio de información en la propia Directiva para salvaguardar los secretos comerciales, industriales y profesionales, así como toda información cuya transmisión altere el orden e interés público del país que disponga de ella.

Para comprender esta necesidad de regulación internacional de la información obligatoria y automática de las multinacionales para controlar el traslado de beneficios a nivel europeo, vamos a estudiar el ejemplo de Apple. Según el diario El Mundo, en el año 2013 la CE solicitó a Irlanda toda la información sobre la actividad y el pago de impuestos realizado en su territorio por la empresa Apple¹³⁵. El departamento de Competencia había detectado como las condiciones de *tax rulings* entre Irlanda y la empresa Apple no habían sido legales y se

¹³³ Jiménez, M. (2016). La información país por país, la interacción con el Derecho de la Unión Europea y su utilización como instrumento de política tributaria: algunas reflexiones. *Fiscalidad de precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid. pp-2

¹³⁴ Villarreal Larrinaga, O. (2005). La internacionalización de la empresa y la empresa multinacional: una revisión conceptual contemporánea.

¹³⁵ Suancez, P.R. (2016). ¿Cómo ha conseguido Apple pagar menos impuestos en Irlanda? *Diario El Mundo digital*, consulta el 11 de marzo de 2019, en: <https://www.elmundo.es/economia/2016/08/31/57c5b97fe5fdea9f6b8b4579.html>

habían convertido en una Ayuda de Estado que beneficiaba a la multinacional privilegiándola por encima de sus competidores y dando lugar a una competencia desleal.

Lo que consiguió la filial de Apple en Irlanda, Apple Sales International, fue tributar por toda su actividad realizada por las distintas filiales de Apple en distintos territorios de Europa, India, África y Oriente Próximo en Irlanda a un tipo efectivo medio por el IS del 0,05%. Así, la multinacional consiguió que todos sus beneficios por ventas de los lugares mencionados tributasen en Irlanda, donde Apple Sales International no tenía ni empleados, ni sede física ni dirección efectiva.

Es por casos como este, por los que la UE se ve en la necesidad de regular una norma en la que se obligue a todos los países a intercambiar información de manera automática sobre las actividades llevadas a cabo por grupos de empresas que superen una facturación consolidada de 750 millones de euros por entidades del grupo, e informen de los impuestos a los que están sometidos. La Administración Tributaria del país en que se encuentre la matriz es la autoridad que tiene obligación de compartir toda la información sobre ingresos, beneficios, actividades económicas, activos, capital y datos relevantes, con los países en los que dicha empresa opere.

4.3.3 Estrategias de planificación fiscal agresiva

En el primer capítulo ya hemos tratado el concepto y situación de una planificación fiscal empresarial en el marco de la legalidad, donde las empresas eligen la mejor alternativa entre las posibles para reducir su carga fiscal¹³⁶. Sin embargo, en el apartado que nos compete, trataremos las prácticas de PFA, reprochables en el ámbito de la UE por atentar contra el principio de justicia e igualdad tributaria. Según estableció la STC 110/1984 “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidad de defraudar”¹³⁷. Esto puede afectar a nivel nacional, a los contribuyentes

¹³⁶ Prieto Jano, M. J., “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea”, en *Revista de Estudios Europeos*, nº11, 1995, p.121

¹³⁷ STC 110/1984, Sala Primera, Rec. Recurso de amparo 575/1983 de 16 de noviembre de 1984, Fundamento Jurídico 3º.

de la misma nación, como repercutir a nivel internacional contra los sistemas tributarios de varios Estados mediante “una distribución inequitativa de la carga fiscal”¹³⁸.

El término “planificación fiscal agresiva” proviene de la traducción literal del inglés, *Aggressive Tax Planning* utilizada por la OCDE y la UE. Sin embargo, este concepto se aleja mucho en la práctica de un consenso a nivel internacional de lo que conlleva el mismo, dando lugar a disparidad de problemas y acepciones¹³⁹.

En palabras de la CE, la PFA es “la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación de los desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los EM y agrava la pérdida de ingresos fiscales”¹⁴⁰. Esta práctica conlleva el desplazamiento de las bases imponibles por parte de las empresas a territorios donde la tributación es menor o nula, aprovechándose de manera ilegítima de las incoherencias normativas de las diferentes naciones.

Siguiendo en esta línea, las principales estrategias llevadas a cabo por los grupos de empresas para reducir su carga tributaria en el Estado en el que deberían estar sometidas a tributación son¹⁴¹:

- transmisión de deuda de la sociedad matriz a las filiales para reducir la carga fiscal de las filiales
- trasladar actividades y activos de un Estado con elevada imposición tributaria a otro con baja tributación; así como traslado de gastos a empresas donde la imposición es muy elevada e ingresos a filiales donde la tributación es inferior
- precios de transferencia mediante transacciones alteradas entre empresas del grupo
- modificando el valor de mercado para permitirse deducir gastos no existentes.

¹³⁸ Amorós Viñals, A., “La planificación fiscal agresiva” en *Estudios financieros: Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº362, 2013

¹³⁹ Amorós Viñals, S., *Ibid.*, pp. 29.

¹⁴⁰ Recomendación de la CE de planificación fiscal agresiva. C(2012) 8806 final, de 6 de diciembre de 2012, Bruselas.

¹⁴¹ OECD (2013), “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, pp. 85. visitado el 11 de marzo de 2019 en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

De esta manera, la CE realizó en el año 2016 una Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo para la lucha contra la elusión fiscal y para lograr una transparencia fiscal en el ámbito de la UE. Asimismo intervino para tomar iniciativa y conseguir una imposición tributaria efectiva en los EM de la UE ¹⁴².

Con esta recomendación, la UE busca transmitir la importancia de garantizar una imposición efectiva en el territorio donde se generen realmente los beneficios porque esté allí la actividad de la empresa, luchando por una transparencia de información internacional y la coordinación entre los distintos sistemas fiscales de los EM.

Con base en esta recomendación, la Comisión propone medidas concretas para evitar la PFA como la introducción de normas antifraude fiscal, la denegación de determinadas exenciones y la limitación de deducciones de intereses ¹⁴³.

4.4 Soporte normativo al intercambio de información

Para la obtención de información y el intercambio de información internacional y asistencia mutua, contamos con bases normativas tanto de la UE, como el desarrollo legislativo del G20- OCDE y la normativa interna española.

El intercambio de información **internacional** requiere de una normativa que lo regule y lo ampare. De este modo, se puede adoptar diferentes formas de regulación del intercambio de información entre los Estados participantes. Así, la OCDE ha redactado una serie de medidas de regulación a adoptar por el Estados para paliar el fraude fiscal y la competencia desleal. Estas recomendaciones se pueden adoptar de forma unilateral, bilateral o multilateral:

- Cláusulas bilaterales en Convenios tributarios basados en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (Artículo 26).
- Directivas y reglamentos multilaterales comunitarios concernientes a los CDI.
- Convenios multilateral de asistencia mutua

¹⁴²CE (2016)23/F1- ES. pp.3 y 4.

¹⁴³ CE COM(2016)23/F1- ES. pp. 6

- Convenios específicos multilaterales y bilaterales de intercambio de información basados en el modelo de convenio de intercambio de información de la OCDE.

A **nivel de la Unión Europea**, la Directiva 2011/16/UE, de Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad es la actual normativa que regula el intercambio de información automático y obligatorio en materia fiscal entre los Estados participantes¹⁴⁴. Esta normativa tiene como base tres pilares fundamentales:

- la tributación efectiva de todos los contribuyentes en los Estados correspondientes
- la transparencia fiscal entre los EM, para proporcionar una tributación justa y equitativa.
- erradicar la doble imposición

Por otro lado, también contamos con la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo, sobre la Asistencia mutua en la Recaudación, en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas¹⁴⁵. Mediante esta Directiva, Los EM están obligados a cooperar, informar y prestar asistencia administrativa sobre datos que tengan a su disposición de préstamos públicos y sean necesarios para la tributación del contribuyente en otro EM y así poder recaudar lo convenido¹⁴⁶. España incorporó la Directiva 2012/24/UE del Consejo mediante Real Decreto- Ley20/2011, de 30 de diciembre, formulada para la asistencia en obtención de información para el cobro de impuestos y la adopción de medidas cautelares para evitar el fraude fiscal.

¹⁴⁴ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, (DOUE de 11/03/2011).

¹⁴⁵ Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos otras medidas, (DOUE de 31/03/2010).

¹⁴⁶ Delgado Pacheco, A. (1990). La asistencia mutua entre Administraciones tributarias. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 6(1), pp.162-188.

Cabe mencionar otras regulaciones adoptadas por la UE en materia de recaudación y regulación de impuestos:

- Reglamento (UE) N° 904/2010 del Consejo , de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido
- Reglamento (UE) N° 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, por el que se deroga el Reglamento (CE) N° 2073/2004.

A **nivel nacional**, España siempre ha formado parte de las tendencias internacionales para paliar el fraude fiscal internacional, tanto las formalizadas por la OCDE, como por la UE. En rasgos generales, España cuenta con la siguiente normativa interna de intercambio de información internacional para paliar el fraude fiscal y la competencia perniciosa:

- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los territorios calificados como paraísos fiscales a los que se refiere la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en el que se añaden las normas de asistencia internacional en materia tributaria entre los EM de la UE así, como aquellos con los que España tenga convenio internacional sobre la materia.

5. CONCLUSIONES

Con la elaboración del presente trabajo sobre el abuso y fraude fiscal y el intercambio de información para reducir la evasión fiscal, se han obtenido las siguientes conclusiones.

PRIMERA. En términos generales, la planificación fiscal, como intento por los contribuyentes de optimizar sus recursos y minimizar la carga fiscal, ha sido considerada lícita, siempre y cuando las consecuencias pretendidas se encontraran dentro de las normativas tributarias, legitimada por la existencia misma de vacío legales o inconsistencias,

consecuencia de una falta de neutralidad fiscal de los regímenes fiscales nacionales, encontrando la posibilidad de obtener un mismo resultado fiscal por diferentes vías practicando una lícita planificación impositiva.

Es con la crisis financiera y económica mundial, cuando las empresas multinacionales se aprovechan de estas prácticas de planificación fiscal, se salen de la normativa tributaria e intentan conseguir una menor carga impositiva mediante prácticas contrarias a la ley, deviniéndose ilícita la planificación fiscal, y convirtiéndose en PFA.

SEGUNDA. La PFA es aquella que se vale de mecanismos artificiosos, contrarios al espíritu de la ley y sobrepasa los límites del ordenamiento jurídico. No podemos confundir ni utilizar indistintamente, los términos elusión y evasión fiscal. Mientras la elusión fiscal es una conducta que viola de forma indirecta una o varias normas tributarias, pretendiendo impedir la realización del hecho imponible en un ordenamiento fiscal más gravoso, para que no surja la obligación tributaria en el mismo, y se produzcan las consecuencias tributarias en un sistema más favorable. Por otro lado, la evasión fiscal consiste en evitar la obligación de pagar un impuesto por un hecho imponible realizado, mediante la tergiversación o encubrimiento de la información sobre el negocio realizado. Es en estos escenarios donde cobra relevancia el estudio de los paraísos fiscales, por considerarse territorios que atentan contra la libre competencia de mercado, la transparencia y el perjuicio no solo para la recaudación del resto de Estados y la erosión de las bases imponibles, sino para los propios ciudadanos, acentuando las desigualdades económicas de los mismos.

TERCERA. A pesar de la confusión con la traducción del inglés entre “tax haven” y “tax heaven”, la ausencia técnica del concepto “paraíso fiscal” y la dificultad de obtener una definición universal de paraíso fiscal, puesto que cada Estado utiliza diferentes rasgos y características que se pueden apreciar de los diferentes territorios existentes en la actualidad, la OCDE y la UE han trabajado para que los Estados cooperen para luchar contra las prácticas evasivas y elusivas, y se comprometan a intercambiar información para erradicar la competencia fiscal perniciosa.

Con la evolución de la normativa internacional y europea antifraude para hacer cooperar a los territorios considerados paraísos fiscales, se ha llegado a la distinción entre paraísos fiscales y territorios de baja o nula tributación, puesto que el concepto de paraíso fiscal ya no se basa en el criterio de baja o nula tributación, sino en la opacidad y falta de intercambio efectivo de información por parte del país en cuestión. Entre ambos conceptos, la OCDE en su informe de 1998 estableció criterios diferenciadores, calificando a los territorios como paraísos fiscales si no contaban con impuestos que gravasen la renta de los contribuyentes; no participaban en el intercambio de información con el resto de Estados; y se caracterizaban por la ausencia de transparencia en las actuaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Por otro lado, España distingue tres diferencias en su legislación, relacionadas con la transparencia, la existencia de impuestos análogos al IS, al IRPF y al IRNR, y la calificación de los territorios por una norma reglamentaria para distinguir ambos territorios.

CUARTA. Es con la existencia de paraísos fiscales y contribuyentes que realizan prácticas evasivas, cuando cobra gran importancia la transparencia y el intercambio de información entre los Estados. Con la evasión fiscal internacional se ocultan rentas e información a la Administración Tributaria del Estado de residencia, sobre actuaciones llevadas a cabo en el extranjero dando lugar a multitud de pérdidas económicas por la ausencia de recaudación sobre una parte importante de las rentas. Siguiendo con esta línea, tanto la OCDE, como la UE, y con ello España, han dado gran importancia a este problema y han desarrollado una serie de medidas para luchar contra la evasión fiscal de manera multilateral, y lograr la transparencia y cooperación de los Estados en materia tributaria.

Desde el inicio del problema, los Estados han desarrollado diversas medidas para luchar contra los paraísos fiscales y erradicar la evasión fiscal, mediante incentivos fiscales con algunas operaciones, CDI, Reglamentos y Directivas entre otros. Lo que siempre han tenido en común todas las medidas llevadas a cabo, ha sido la cooperación entre las jurisdicciones para trabajar conjuntamente con un objetivo común: luchar contra la elusión y la evasión fiscal.

QUINTA. Por último, han sido los Estados los que se han dado cuenta de que la evasión fiscal se escapa de sus fronteras, y la OCDE y la UE han acentuado las medidas antifraude fiscal incentivando la cooperación entre los Estados, para que las empresas multinacionales no se aprovechen de la heterogeneidad de los sistemas fiscales nacionales mediante PFA, dando lugar a la erosión de las bases imponibles de los Estados.

Siguiendo en esta línea, tras una larga evolución sobre el intercambio de información, desde el Modelo de Convenio de 1963 desarrollado por la OCDE cuyo primer tenor fue el control de la doble imposición, la organización ha ido adaptándose a las necesidades reclamadas por la sociedad, hasta conseguir por el Foro Global de la OCDE un Modelo de Convenio sobre *Intercambio Efectivo de Información*, en el que todos los países pueden obtener la información necesaria de sus contribuyentes de forma efectiva y eficiente. Por su parte, la UE ha implantado desde el año 2014, el intercambio de información automático para conseguir una efectiva tributación y equidad en los sistemas fiscales de los Estados, así como el *country-by-country*, elaborado por la OCDE para que todos los países puedan obtener la información necesaria de sus contribuyentes de manera automática, inmediata y sistemática sobre las actividades realizadas fuera de sus fronteras.

SEXTO. Por último, desde mi punto de vista, la falta de neutralidad entre los sistemas fiscales nacionales es lo que da lugar a una falta de compromiso entre los Estados para lograr un marco normativo común y lograr una armonización en materia fiscal plena. Todavía la soberanía e intereses particulares de los distintos Estados priman por encima del interés global.

6. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

- Albiñana García-Quintana, C. (1979). Derecho financiero y tributario. *Madrid: Ministerio de Hacienda, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria.*
- Amorós Viñals, A., (2013), “La planificación fiscal agresiva” en *Estudios financieros- Revista de contabilidad y tributacion: Comentarios, casos prácticos*, nº362.
- Arana Landín, S. (2014). Aplicación de los instrumentos jurídicos para la recuperación de deuda en otros Estados miembros: algunos problemas prácticos en relación a los territorios forales. In *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público.*
- Burguillo, J. (1987). *La Información Tributaria en España*, Ministerio de Economía y Hacienda, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid.
- Calderón Carrero, J. M. (2011). Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, (343).
- Calderón Carrero, J. M. C., & Martín Jiménez, A. J. (2004). Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea. *Crónica tributaria*, nº111.
- Carresquer Clari, M.L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia.
- Chamorro, J. M. V. (2005). La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. *ICE, Revista de Economía*, (825).
- Clavijo Hernández, F. (1998). “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: los tributos en particular”, Marcial Pons, 14 edición.
- Cruz Amorós, M. (2005). El intercambio de información y el fraude fiscal. *ICE, Revista de Economía*, nº825.

- Delgado Pacheco, A. (1990). La asistencia mutua entre Administraciones tributarias. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 6(1).
- Desai, M. A., Foley, C. F., & Hines Jr, J. R. (2006). The demand for tax haven operations. *Journal of Public economics*, 90(3).
- Domínguez Enfedaque, N. (2016). El misterioso origen de la expresión “paraíso fiscal”. *eXtoikos*, (18).
- Esis Villaroel, I. (2014). FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT (FATCA): ALGUNOS COMENTARIOS. *Revista Jurídica*, 1(34).
- Falcón y Tella, R. (1982). Ley tributaria sustantiva en la jurisprudencia constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (5).
- García Pérez, JA., *Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales.
- Gómez de la Torre del Arco, M. (2016). El nuevo tratamiento de la doble imposición en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, (49).
- González-Páramo, J. M., & Plá, N. B. (2000). La fiscalidad del ahorro financiero y el principio de neutralidad: efectos de la reforma del IRPF de 1999. In *VII Encuentro de Economía Pública: hacienda pública y recursos humanos*.
- González Sánchez, M. (1993). *El fraude de ley en materia tributaria*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.
- Gutiérrez-de-Pablo, G. (2015). Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos.
- Herrero Madariaga, J. (1976). "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos.", en R.E.E.F., nº10.
- Hojyo, I., & Sumi, L. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿ hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* (Doctoral dissertation, Universidad Complutense de Madrid).

- Iglesias, A., María, A., & Arrabe, L. (2014). “Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española”. *Cuadernos de Formación-Instituto de Estudios Fiscales* nº17.
- Jiménez, A. M., & Calderón, J. M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”):¿ el final, el principio del final o el final del principio. *El Derecho*, LII, 13451, 1-7
- Jiménez, M. (2016). La información país por país, la interacción con el Derecho de la Unión Europea y su utilización como instrumento de política tributaria: algunas reflexiones. *Fiscalidad de precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid.
- Kelsen, H. (2009). *Teoría pura del derecho*. Editorial Reus.
- Lamadrid de Pablo, A. (2005), *El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de estado*, Instituto de Estudios Europeos, Madrid.
- Lampreave, M. (2005). “Planificación fiscal internacional”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*.
- Lampreave Márquez, P. (2011). Las Doctrinas Judiciales Norteamericanas De Anti-Abuso Fiscal (Con Especial Consideración a La Reciente Codificación De La Doctrina Sobre La Sustancia Económica) Y La Doctrina Sobre Los Acuerdos Artificiales Aplicable En La Unión Europea (Anti-Tax Avoidance Doctrines in the US and the EU). *Quincena fiscal.-Ed. Aranzadi, Navarra,(2011)*, nº21.
- López, C.M. (2017). *Lagunas en el derecho tributario de la unión europea*. Vol (9:2) pp. 375-407
- López Larraz, J. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho tributario*. Ed. revista de derecho privado.
- Maldonado García- Verdugo, A. (2002). *Análisis del cambio de posición de la OCDE: Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales*, nº 1/02 Instituto de Estudios Fiscales.

- (2015). Nuevas obligaciones de intercambio de información en materia de «tax rulings». *Carta tributaria. Revista de opinión*, (1).
- Marín Benítez, G. M. (2012). *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de su licitud en el ordenamiento tributario español* (Doctoral dissertation, Universidad Pontificia Comillas).
- Martos García, J. J. (2017). Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español: Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión. *Quincena fiscal*, nº3.
- Merino Espinosa, M. D. P., & Nocete Correa, F. J. (2011). El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. *Crónica tributaria*, (139-2011).
- Moyano, JM. (2008), *Regímenes especiales dentro de la Unión Europea analizados por el grupo Código de Conducta del ECOFIN*, vol. 6/2008, Instituto de Estudios Fiscales.
- Navarro, M. (2016). *La neutralidad fiscal de las aportaciones de ramas de actividad*. Ed. Cizur Menor.
- Palao Taboada, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova
- Pérez de Ayala, J. L., & de Cedillo, C. (2006). *El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado*. Instituto de Estudios Fiscales
- Pérez Rodilla, G. (1990). *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*, Ed. Deusto, Madrid.
- Pérez Royo, F. (2008). *Derecho financiero y tributario. Parte General. Aranzadi*.
- Prieto Jano, M. (1995). La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea, *en Revista de Estudios Europeos*, nº11.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda edición, 2014.
- Rodríguez, R. (2006). Un gran paso hacia la neutralidad fiscal del ahorro. *Revista mensual de bolsas y mercados españoles*. Vol (159).

- Rosembuj, T. (1999), *El Fraude de Ley, la Simulación y el abuso de las formas en el derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, Madrid.
 - o Rosembuj, T. (2004). *Intercambio internacional de información tributaria* (Vol. 79). Edicions Universitat Barcelona.
- Salto Van Der Laat, D. (2000), “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, nº93.
- Salvador, S. (2007). Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 14(07).
- Sanz Gadea, E. (1997). Tributación sobre las ganancias de capital y modelos de imposición sobre las rentas del capital. *Presente y Futuro de la Imposición Directa en España*.
- Sarmiento, D. (2006), *La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law*, Cuadernos de Derecho Público, nº 28.
- Serrano Palacio, C. (2006), *Efectos positivos y perniciosos de la Directiva del ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria*, vol. 2/2006, Instituto de Estudios Fiscales.
- Serrano Palacio, C., & García Villanova Ruiz, I. (2008). Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés. *Cuadernos de formación del IEF*, (34).
- Steuerle, C. E. (2010). *Taxes, Loans and Inflation: How the Nation's Wealth Becomes Misallocated*. Brookings Institution Press.
- Suancez, P.R. (2016). ¿Cómo ha conseguido Apple pagar menos impuestos en Irlanda? *Diario El Mundo digital*.
- Val Palao, (2018)“Los paraísos fiscales acumulan más de un tercio del PIB mundial”, *Diario Público*, 3 de abril de 2018.
- Vallejo Chamorro, J.M. (2005). “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº825.

- Villarreal Larrinaga, O. (2005). La internacionalización de la empresa y la empresa multinacional: una revisión conceptual contemporánea.
- Vogel, K. (1997). A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice. *The Hague etc: Kluwer Law International*,

LEGISLACIÓN

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, Comisión Europea, Diciembre, 2012, Bruselas, Bélgica.
- Constitución Española, (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).
- Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos otras medidas, (DOUE de 31/03/2010).
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, (DOUE de 11/03/2011).
- Directiva 2012/24/UE del Consejo mediante Real Decreto- Ley20/2011, de 30 de diciembre.
- Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información
- EUROPEAN COMMISSION, “Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes”, *Taxation and Customs Union*, 2018. Consultado el 22 de febrero de 2019 en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en.
- FORO GLOBAL DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS (2015): “Tax transparency in 2015, Report on Progress. OECD”, consultado el 1 de marzo de 2019 en: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.

- Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros
- Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE 28 de diciembre de 1990)
- Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes (BOE 28 de mayo de 1991).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE, núm. 302, de 18/12/2003).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE, núm. 285, de 29/11/2006).
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, (BOE, núm. 286, de 30/11/2006).
- 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)
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (BOE, núm. 288, de 28/11/2014).
- Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (Foreign Account Tax Compliance Act)
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, 2010.
- OCDE, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris, 1963,
- OCDE, *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, 1977
- OECD, *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente (Harmful Tax Competition: An emerging global issue)*, OECD, París 1998.

- OECD, “Ratings”, *Exchange of Information on Request- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. OECD, “Ratings”, *Exchange of Information on Request- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Consultado el 12 de febrero de 2019 en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of.outcomes.yoaunde.pdf>
- OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Meetings*, OECD Publishing, Mexico, 2009.
- OECD, *Transfer Pricing Documentation, and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris, 2015
- *OECD, Jurisdictions participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters-Status December 2017*, OECD, París.
- OCDE, (2017). BEPS Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. *Handbook on effective tax risk assessment*
- OCDE, (2017). BEPS Action 13: Country-by-country Reporting. *Handbook on effective tax risk assessment*.
- OECD, Automatic Exchange Portal. *Online support for the implementation of automatic exchange of information in tax matters*, OECD Publishing, 2018.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, (Gaceta de Madrid, núm. 206, de 25/07/1889).
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2º, 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 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).

- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 61, de 11/03/2004).
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil, (Gaceta de Madrid, núm. 206, de 25/07/1889).
- 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 Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- Reglamento (UE) N° 904/2010 del Consejo , de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido
- Reglamento (UE) N° 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, por el que se deroga el Reglamento (CE) N° 2073/2004.

JURISPRUDENCIA

- Dictamen del Comité Económico y Social Europeo 2013 C 198/05, DOUE, de 10 de julio de 2013.
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 03100/2014/00/00 del 12 de enero de 2017
- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 00/2016/2017 de 3 de febrero de 2010.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, Sala Primera, Rec. Recurso de amparo 575/1983 de 16 de noviembre de 1984, Fundamento Jurídico 3º.
- Sentencia del Tribunal Supremo 1162/2017, 30 de junio de 2017
- Sentencia de Tribunal Supremo, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 16 de mayo de 2011
- Sentencia de 17 de marzo de 2016, de lo contencioso-administrativo.