



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL ABUSIVA

El papel de los Paraísos Fiscales

Autor: Ignacio Martín-Mendiluce de Miguel

Curso: 5º E3 C

Derecho Tributario

Tutora: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Junio de 2019

ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

ATAD: Anti-Tax Avoidance Package

BEPS: Erosión de Bases Imponibles y Diferimiento de Beneficios

BI: Base Imponible

CDI: Convenio de Doble Imposición

CE: Comisión Europea

G-20: Grupo de los 20

IS: Impuesto de Sociedades

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

MC: Modelo Convenio

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OI: OXFAM Intermón

ORSC: Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa

PFA: Planificación Fiscal Abusiva/ Agresiva

TFG: Trabajo de Fin de Grado

TFI: Transparencia Fiscal Internacional

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas

RESUMEN

La globalización y el desarrollo de las nuevas tecnologías han producido cambios en el comercio internacional. Ello incentiva a las grandes corporaciones, a modificar sus esquemas contables para pagar menos impuestos erosionando su base imponible al máximo. Para ello, emplean multitud de esquemas fiscales, uno de los cuales es el desvío de capitales hacia paraísos fiscales. Estas prácticas llevadas a cabo por las multinacionales tienen consecuencias negativas económicas para el Estado de Bienestar, generan desigualdad y competencia desleal. Ante esta situación, los principales Organismos Internacionales están reaccionando, impulsando diversas medidas, dirigidas a la modificación del sistema fiscal actual hacia una legislación más sólida, homogénea y con menos vacíos legales de los que las multinacionales puedan aprovecharse.

Palabras Clave: Planificación fiscal internacional, evasión fiscal, Plan BEPS, paraíso fiscal, enclaves *offshore*, doble irlandés con sándwich holandés, consecuencias fraude.

SUMMARY

Globalization and the development of new technologies have produced changes in international trade. This encourages multinational corporations to modify their accounting schemes to pay less taxes eroding their tax base to the maximum. To achieve this, they use multitude fiscal strategies, one of which is the diversion of capitals towards tax havens. These tax practices, carried out by large companies, have negative economic consequences for the Welfare State, generating inequality and unfair competition among companies. Faced with this situation, the main International Organizations are reacting, promoting measures aimed to modify the current fiscal system towards a more solid, homogeneous legislation and with fewer legal gaps from which multinationals can take advantage.

Key Words: International tax planning, tax evasion, BEPS Plan, tax haven, offshore financial centre, double Irish with a Dutch sandwich, consequences of tax fraud.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
1.1. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	5
1.2. OBJETO DEL TRABAJO	6
1.3. METODOLOGÍA	7
2. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.....	8
2.1. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL.....	8
2.2. PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y ESTRATEGIAS FISCALES MÁS EMPLEADAS	10
2.3. PRINCIPALES TÉCNICAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL ABUSIVA.....	12
2.3.1. <i>Operaciones de precios de transferencia</i>	13
2.3.2. <i>Treaty Shopping</i>	14
2.3.3. <i>Sociedades híbridas</i>	15
2.3.4. <i>Paraísos fiscales.</i>	16
3. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LOS PARAÍDOS FISCALES.	
ORGANISMOS ANTI-PARAÍSO.....	17
3.1. CONCEPTUALIZACIÓN DE LOS PARAÍDOS FISCALES.....	17
3.2. CARACTERÍSTICAS DE LOS PARAÍDOS FISCALES.....	18
3.3. CRÍTICA A LA EXISTENCIA DE PARAÍDOS FISCALES POR PARTE DE ORGANIZACIONES SOCIALES.....	21
3.3.1. <i>OXFAM Intermón</i>	21
3.3.2. <i>ATTAC España</i>	22
4. PRINCIPALES ESTRATEGIAS EMPLEADAS POR GRUPOS MULTINACIONALES PARA	
RECURRIR A LOS PARAÍDOS FISCALES.....	23
4.1. ¿CÓMO LLEVAR EL DINERO A UN PARAÍSO FISCAL? UTILIZACIÓN DE LOS CENTROS “OFFSHORE” ...	23
4.1.1. <i>Cambio de domicilio fiscal</i>	24
4.1.2. <i>Sociedades base</i>	25
4.1.3. <i>Sociedades pantalla o instrumentales</i>	26
4.1.4. <i>Sociedades de servicios</i>	27
4.2. DOBLE IRLANDÉS CON SÁNDWICH HOLANDÉS	28
4.3. EJEMPLO: CASO GOOGLE	31

5. PROBLEMAS ECONÓMICOS Y SOCIALES DERIVADOS DE LA EXISTENCIA DEL FRAUDE FISCAL	32
5.1. PÉRDIDA ECONÓMICA NACIONAL: LAS FAMILIAS SOPORTAN EL FRAUDE FISCAL.....	32
5.2. COSTE ECONÓMICO A NIVEL EUROPEO DE LA NO ACTUACIÓN EN MATERIA FISCAL.....	33
5.3. COMPETENCIA DESLEAL: PYMES VS. MULTINACIONALES	34
5.4. PROBLEMAS ÉTICOS, DESIGUALDAD E INJUSTICIA SOCIAL (MENTALIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES)	34
6. INICIATIVAS DE LOS PRINCIPALES ORGANISMOS INTERNACIONALES CONTRA LA EVASIÓN FISCAL	35
6.1. OCDE Y G-20: PLAN DE ACCIÓN BEPS.....	35
6.1.1. <i>Antecedentes y objetivos</i>	35
6.1.2. <i>Acciones del Plan BEPS</i>	37
6.2. INICIATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA: “ANTI-TAX AVOIDANCE PACKAGE” (ATAD)	43
6.3. ACUERDOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE ADMINISTRACIONES (AII).....	44
7. CONCLUSIONES	45
7.1. DESCRIPTIVA.....	45
7.2. VALORATIVA.....	47
8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49
8.1. BIBLIOGRAFÍA	49
8.2. FUENTES DE INTERNET.....	50
8.3. LEGISLACIÓN, CONVENIOS Y DOCUMENTOS DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES.	52

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación del tema

El tema escogido es la planificación fiscal internacional agresiva, haciendo especial incidencia en los paraísos fiscales. Tras haber estudiado Derecho y Administración y Dirección de Empresas, lo que más interés ha despertado en mí es del Derecho Tributario y el Sistema Fiscal español, siendo ese camino el que proseguiré en adelante. Es por ello que una de mis áreas prioritarias para elaborar mi Trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) era la de Derecho Tributario.

En cuanto a la elección de este tema en concreto, tras haber sopesado la posibilidad de realizar este trabajo sobre diversas materias dentro del ámbito tributario, sin duda fue ésta la que llamó más mi atención.

Este trabajo ahondará en las principales prácticas fiscales de las grandes empresas multinacionales y toda la ingeniería fiscal que subyace a la mera venta de sus productos, además de, analizar cada decisión que las empresas toman tras realizar un exhaustivo análisis fiscal previo.

Estudiaré también la importancia que las decisiones fiscales tienen en las empresas (planificación fiscal) y cómo estas buscan siempre ajustar al máximo sus acciones dentro de la legalidad para pagar menos impuestos (lo que es una realidad), así como el impacto económico y social de la elusión fiscal.

Sin embargo, es frecuente que las empresas incurran en ilegalidades a la hora de tributar. Una de las principales técnicas de fraude fiscal es el recurso a paraísos fiscales mediante la creación de estructuras societarias prohibidas por la ley. La recaudación del Impuesto de Sociedades (IS) en España ha disminuido en 50.000 millones¹ desde 2007 y atendiendo a los datos publicados por OXFAM Intermón, gran parte de culpa la tiene los paraísos

¹ OXFAM (2017). *Informe de OXFAM Intermón: El dinero que no ves.*

fiscales o “*tax haven’s*”, por lo que será objeto de estudio el proceso por el cual las empresas recurren a estos territorios para pagar menos impuestos.

1.2. Objeto del trabajo

La finalidad de este proyecto es la de estudiar las prácticas más habituales de planificación fiscal agresiva por parte de empresas, personas físicas, entre otros, y, en concreto, el recurso a paraísos fiscales como medio de evasión fiscal. Además, mostraremos las iniciativas de la UE, OCDE, G-20 para combatir el fraude fiscal mundial.

Pretendo diferenciar y ahondar en conceptos difusos como son la planificación fiscal (economía de opción), planificación fiscal agresiva y elusión fiscal. Enseñar también al lector las principales técnicas empleadas por las grandes multinacionales para evadir impuestos haciendo especial hincapié en el recurso de las mismas a los denominados paraísos fiscales. Nos encaminaremos en un viaje por el concepto poco claro de paraíso fiscal a través de la legislación, así como de técnicas empleadas por empresas: *sándwich* holandés y *doble irlandés* (las cuales constituyen las principales técnicas empleadas al recurrir a paraísos fiscales), así como las consecuencias que la evasión y el fraude fiscal tienen para con los contribuyentes, el Estado y la sociedad en general.

Pretendo también resaltar los esfuerzos que los organismos internacionales hacen por conseguir la homogeneización tributaria mediante menciones y remisiones a documentos oficiales de la UE, OCDE, G-20, TJUE, entre otros.

Por tanto, el objeto principal de este trabajo es el de definir la planificación fiscal agresiva relacionada con el recurso a paraísos fiscales, extraer las consecuencias que de ello se derivan (falta de equidad, injusticia social, falta de recaudación necesaria para el mantenimiento de los servicios públicos, competencia desleal, entre otras) y las soluciones que los organismos internacionales proponen ante esta situación.

1.3. Metodología

Para la elaboración de este TFG me basaré en doctrina científica, Derecho Comparado, jurisprudencia de los tribunales de la UE, documentos de la OCDE y todos aquellos documentos con peso doctrinal que me sirvan para realizar la mejor obra posible. En cuanto a la estructura que he elegido es la siguiente:

En primer lugar, realizaré una delimitación conceptual de lo que es la planificación fiscal y la planificación fiscal agresiva o abusiva. Para que así el lector comprenda ambos conceptos y pueda situarse en un contexto adecuado para la comprensión de este texto.

Continuaré con la conceptualización y la explicación de los antecedentes históricos de los paraísos fiscales. Esto se debe a que los paraísos fiscales son el eje central de este trabajo. Hoy en día existe un problema de desvío de capitales hacia estos territorios por las empresas, las cuales gracias a ello tributan mucho menos dinero del que deberían.

En el siguiente punto resaltaré las consecuencias de recurrir a paraísos fiscales con el objetivo de tributar menos cantidad de dinero. Estas son: falta de equidad, competencia fiscal injusta, menor recaudación estatal para el Estado de Bienestar, entre otras. Además, mencionaré casos reales (caso Google) y las actividades más empleadas por multinacionales para desviar sus beneficios a estos territorios donde tienen sedes *offshore* para pagar menos impuestos (sándwich holandés o doble irlandés).

Por tanto, analizaré la evolución de los mismos y los planes de las principales organizaciones internacionales hacia su erradicación (Cumbre del G-20 del 3 de abril de 2009).

Por otro lado, expondré las soluciones que pretenden darse a estos problemas mediante la armonización fiscal y la intención de reducir el número de paraísos fiscales. Mencionaré el tan afamado plan BEPS (Base Erosion & Profit Shifting) desarrollado por la OCDE contra el fraude fiscal y demás medidas iniciadas por la UE y el G-20, entre otros.

Por último, acabaré el trabajo con las principales conclusiones que haya extraído tras mi estudio en un apartado dedicado a las mismas.

2. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

2.1. Delimitación conceptual de la Planificación Fiscal

Conviene definir y delimitar este concepto, ya que hay que diferenciar de la mera planificación fiscal, la cual es lícita y está relacionada con el concepto de economía de opción, de la planificación fiscal agresiva o abusiva que constituye un ilícito tributario perseguido por la administración tributaria. La planificación tributaria internacional, en palabras de RIVAS, N. *“es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla”* (Rivas, 2000: 9).

La planificación tributaria, por tanto, consiste en emplear los medios legalmente permitidos para cumplir las obligaciones tributarias que tenga el contribuyente con Hacienda, pero empleando las vías más favorables a su economía. Se diseñarán estrategias con el objetivo de buscar la vía menos gravosa que me permita pagar menos impuestos dentro de lo legalmente permitido.

Es muy importante para las empresas diseñar estrategias legales eficientes que permitan pagar los impuestos que correspondan, pero, por así decirlo, “sin regalar dinero a Hacienda”. Sin embargo, el afán que existe hoy en día por la obtención del máximo beneficio, mercados extremadamente competitivos y márgenes estrechos, provocan que las empresas anden constantemente “jugando con la línea de la legalidad” en materia fiscal, muchas veces opaca y poco clara, lo que puede acabar en elusión o evasión fiscal (conceptos que veremos más adelante en profundidad) y las consiguientes sanciones.

La planificación fiscal está íntimamente relacionada con el concepto de economía de opción. Es muy importante tener claro el concepto de economía de opción y no confundirlo con el fraude de ley. La autora Yolanda YUPANGUI define acertadamente dicho concepto de la siguiente manera: *“El concepto de economía de opción, nace del criterio de que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para*

el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen, por tanto cada persona puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa, en consecuencia, se puede elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes. este criterio tiene su fundamento en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de reserva de Ley y legalidad.” (Yupanguí, 2010).

Economía de opción y fraude de ley son dos conceptos completamente contrarios y fáciles de confundir. LALANNE en su obra sobre economía de opción y fraude tributario hace una aclaración digna de mención: “[...] *el fraude de ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el fraus legis. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley*” (Lalanne, 2006).

Por tanto, los asesores fiscales, cuando un cliente solicita sus servicios, realizan un estudio previo de las finanzas de la empresa y establecen una serie de objetivos a cumplir. En primer lugar, evitar la incertidumbre y el miedo alrededor de las inversiones debido a la diferente normativa fiscal entre países y la volatilidad de los mercados. Tienen que generar confianza de cara al cliente. Por otro lado, la posibilidad de operar en varios países y varios mercados, abriendo las puertas a diferentes posibles estrategias fiscales. Disminuir obstáculos a la hora de poder transferir recursos de la forma más conveniente posible y con el menor coste fiscal. Todo ello desemboca en el fin último de la planificación fiscal, el cual no es otro que conseguir el resultado de ejercicio después de impuestos más alto posible. Esto no debe confundirse con fraude fiscal. Los asesores fiscales en sus planes lo que buscan es acogerse a brechas, incongruencias y vacíos legales existentes entre diferentes sistemas fiscales y así poder conseguir un ahorro fiscal lícito a sus clientes.

Sin embargo, aunque esta práctica es legal, genera ciertas desigualdades entre contribuyentes, ya que algunos tienen acceso a la realización de las mismas (véase las grandes multinacionales que operan en diferentes países y pueden desviar ingresos entre filiales), mientras que las pequeñas y medianas empresas que operan en territorios nacionales no pueden alcanzar ese nivel de ingeniería fiscal y salen perjudicadas.

Como hemos mencionado anteriormente, estas prácticas se mueven por la delgada línea de la legalidad, generan desigualdades y desembocan en la llamada Planificación Fiscal Abusiva (PFA).

2.2. Planificación Fiscal Agresiva y estrategias fiscales más empleadas

La Comisión Europea en su análisis fiscal semestral de 2017 define de forma muy clara la planificación fiscal abusiva: *“La planificación fiscal abusiva (PFA) consiste en la reducción por parte de los contribuyentes de su deuda fiscal a través de mecanismos que, pese a su posible legalidad, son contrarios al espíritu de la ley. La PFA permite aprovechar los resquicios jurídicos existentes en un determinado sistema fiscal y las asimetrías entre distintos sistemas fiscales. Puede dar lugar asimismo a una doble no imposición o a una doble deducción”* (Comisión Europea, 2017: 2).

No hay que confundirla con la Planificación Fiscal Internacional, ya que la vocación de esta última es de actuar bajo el techo legal, en palabras de DE LA CUEVA: *“Cuando se habla de planificación fiscal internacional, muchas veces se piensa en la pura elusión, cuando no evasión o fraude fiscal, que las empresas multinacionales o transnacionales llevarían a cabo aprovechando su presencia en múltiples jurisdicciones o países. En realidad, la verdadera planificación fiscal internacional es el resultado de la existencia de una multiplicidad de regímenes fiscales nacionales que ofrecen así a estas empresas con una presencia internacional la opción o la posibilidad de tomar decisiones empresariales atendiendo entre otros factores al régimen fiscal aplicable. No puede hablarse de planificación fiscal cuando las empresas simplemente ocultan o alteran la realidad o trascendencia de sus operaciones con propósitos de fraude o evasión fiscal”* (De la Cueva, 2008: 5).

La planificación fiscal abusiva está únicamente en manos de las grandes empresas. Los ciudadanos de a pie no podemos competir con su ingeniería. Ellos tienen detrás equipos de cientos de personas diseñando diferentes vías fiscales para conseguir un mayor ahorro, mientras que los ciudadanos y las pequeñas empresas tienen que ajustarse a la ley sin posibilidad de apartarse de la vigilancia de Hacienda.

La tasa efectiva de tributación a los que suelen estar sujetas las personas físicas y pequeñas empresas son significativamente superiores a los de las grandes empresas, el profesor WALKER VILLANUEVA de la Universidad Pontificia de Perú expresaba que: *“los ciudadanos de a pie soportamos cargas tributarias en Latinoamérica entre 20% y 30% y en los países de la OCDE entre 30% a 45%, mientras que la multinacionales a través de estas prácticas han logrado tasas efectivas de escándalo 3.24%”* (Villanueva, 2017: 245).

Esta situación genera un descontento y una sensación de injusticia social entre los contribuyentes. Las empresas que facturan ingentes cantidades de dinero se las arreglan para tributar a tipos inferiores al 5 por ciento, mientras que los sueldos de los ciudadanos están gravados a tipos superiores al 30 por ciento. Se trata de una injusticia tributaria y en mi opinión, causa principal y origen del pensamiento actual de “tonto el último” y el continuo intento de defraudar a la Hacienda Pública.

La pregunta es, ¿Por qué pueden darse estas situaciones? La razón principal es una falta de armonización y coherencia entre los sistemas fiscales mundiales. Cada país tiene su propio sistema fiscal, sus reglas y aunque existen la mayoría de las veces Convenios entre países (como los Convenios de Doble Imposición²) para regular la tributación, muchas veces están incompletos o permiten vías para disminuir la tributación. Las técnicas empleadas por los asesores fiscales para la planificación fiscal abusiva son múltiples y la tendencia actual es que, organismos internacionales como la UE, OCDE, G-20 entre otros, se han propuesto frenar este tipo de acciones implementando diversas medidas que serán objeto de estudio exhaustivo en el apartado 5 de este trabajo: *“desde el año 2012, el G-20 y la OCDE han puesto en la agenda política internacional que las Multinacionales no están contribuyendo el Impuesto a la Renta proporcional a las utilidades que generan, lo que vulnera las reglas de competencia leal y justa (...)”* (Villanueva, 2017: 245).

² *Convenios de Doble Imposición: son tratados, acuerdos entre países que contienen medidas destinadas a regular las situaciones de doble imposición y evitar así la tributación por duplicado en varios territorios.*

El continuo uso por parte de las grandes empresas de técnicas dirigidas a la planificación fiscal abusiva y los continuos casos de evasión fiscal han hecho saltar las alarmas dentro de las principales organizaciones internacionales que se han propuesto frenar esta tendencia y comenzar un proceso de homogeneización de los sistemas tributarios: *“El Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial anunciaron que unirán fuerzas con otras organizaciones internacionales para cooperar en materia tributaria y para desarrollar nuevas herramientas y estándares que permitan detener la erosión de la base impositiva y la evasión. El foco del nuevo grupo, que también integrarán Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), será construir sistemas tributarios efectivos en países en desarrollo, dijeron sus participantes. La iniciativa fue anunciada apenas semanas después de que la divulgación de los llamados “Papeles de Panamá” provocó indignación por el extendido uso de paraísos fiscales y compañías de fachada por parte de millonarios, líderes políticos y corporaciones para ocultar activos y evadir impuestos”* (Lawder, 2016).

Las razones que subyacen esta acción por parte de las principales organizaciones internacionales son varias: la falta de equidad e injusticia social, menor recaudación por parte de las administraciones públicas para el adecuado sostenimiento del Estado de Bienestar, competencia desleal, entre otras, que serán objeto de estudio intensivo en el epígrafe 5³.

2.3. Principales técnicas de Planificación Fiscal Abusiva

El abanico de posibilidades que tienen las grandes multinacionales para desarrollar planes fiscales abusivos es muy amplio y mencionar todas las posibilidades se antoja demasiado extenso. De entre ese abanico, he elegido las técnicas estadísticamente más empleadas atendiendo al Informe relativo a las prácticas más habituales de las empresas del IBEX-35 elaborado por OXFAM Intermón⁴.

³ *Problemas jurídicos y económicos derivados de la existencia de paraísos fiscales.*

⁴ *OXFAM Intermón (2019): Reparto desigual. Cómo distribuyen valor las empresas del IBEX.*

2.3.1. Operaciones de precios de transferencia

Se trata de compraventa de activos tangibles e intangibles entre entidades vinculadas⁵ sobrevalorando o infravalorando el activo (dependiendo de si es la parte compradora o vendedora) con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal. La norma pretende que este tipo de operaciones vinculadas sea conforme a los usos del mercado, así de claro lo expresa la Ley del Impuesto de Sociedades⁶ en el apartado 1 del art. 18, el cual reza como sigue: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”.

Lo que se puede extraer de la norma es que, el legislador pretende que todas las operaciones, sean entre entidades dependientes o independientes, sean conforme al valor de mercado, es decir, que existan unas medidas homogéneas y, en definitiva, justas para

⁵ **Concepto de vinculación:** Es definido en el apartado 2 del art. 18 de la Ley del Impuesto de Sociedades, la cual afirma que se entenderá que existe vinculación en operaciones de la siguiente índole:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 288 de 24/11/2014.

todos los contribuyentes. Las empresas se aprovechan de los negocios entre ellas realizando este tipo de operaciones para conseguir ahorros fiscales significativos.

Con el objetivo de eliminar la parcialidad que existe entre las entidades que realizan estas operaciones, es de aplicación un principio anglosajón desarrollado por la OCDE denominado “*arms length*”. La OCDE lo define de la siguiente manera: “*Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia*” (OCDE, 2017).

Este principio, obliga a las empresas vinculadas durante sus negocios a comportarse y actuar como si fuesen totalmente independientes, con el fin de garantizar la equidad y la competencia leal. Es un mecanismo de regulación de este tipo de operaciones para garantizar la transparencia de las mismas y la imposibilidad de obtener ingresos excesivos mediante la compra barata y venta cara de un mismo producto.

2.3.2. Treaty Shopping

Para conceptualizar el concepto de “*Treaty Shopping*” o “abuso de convenio” me parece acertado emplear la definición que YAEL OLSZTAJN realiza: “*El treaty shopping es una práctica que ha obtenido un desarrollo significativo a nivel internacional, especialmente aplicada por grandes compañías en procesos minuciosos de planificación fiscal. Consiste en el empleo de un CDI –que prevé la reducción de la carga fiscal en los Estados contratantes- por parte de un sujeto residente de un tercer Estado que no es parte en dicho convenio, quien no tiene derecho a invocarlo ni valerse de él, a fin de obtener los beneficios fiscales que derivan de sus disposiciones, mediante la interposición de sociedades en uno de los Estados contratantes*” (Yael, 2012: 125).

Se trata, por tanto, del uso indebido de convenios para evitar dobles imposiciones. Se crean las denominadas “sociedades conducto”, las cuales se constituyen en el territorio

de un Estado parte del convenio para así canalizar la renta de la empresa a través de esta filial y acogerse al convenio. Como hemos mencionado, al radicar la sociedad en un Estado parte, pueden invocar la aplicación del convenio, que de otra manera no podrían hacerlo al no tener ningún tipo de vinculación con los territorios contratantes. Se crea así la vinculación necesaria para poder invocar su aplicación y la consiguiente ventaja fiscal, es el denominado **abuso de convenio**. Otra forma común de “*treaty shopping*” consiste en crear sociedades trampolín o “stepping stone companies” que consiguen erosionar la base imponible evitando así tributar en el territorio donde se encuentra localizada la sociedad cesionaria del crédito.

Para facilitar el entendimiento de este concepto al lector he creído conveniente mostrar un ejemplo real de cómo sería el “*Treaty shopping*”. Imaginemos que residimos en Perú y obtenemos unos beneficios de Estados Unidos, con el que Perú no tiene convenio. Sin embargo, Perú tiene convenio con Chile y este, a su vez, ha firmado recientemente un convenio con Estados Unidos. El empresario peruano constituiría una empresa en Chile, la cual cobraría los dividendos de Estados Unidos a un tipo muy inferior, debido a la existencia del convenio entre ambos y después, los derivaría a la matriz en Perú en virtud del convenio entre Chile y Perú. El resultado es que el empresario elige el convenio aplicable para el cobro de los dividendos y paga menos impuestos debido a esta estrategia.

2.3.3. Sociedades híbridas

Las sociedades híbridas o instrumentos financieros híbridos son un tipo de acuerdos que explotan las diferencias e inconsistencias existentes en el tratamiento fiscal de los instrumentos, entidades o transferencias entre dos o más países. Frecuentemente derivan en “doble no imposición” y, aunque no es un efecto pretendido entre los países afectados, conduce a un aplazamiento del pago de impuestos que se mantiene en el tiempo, generalmente años, lo que es prácticamente equivalente a la doble no tributación. Este tipo de estructuras híbridas están siendo vigilados en mayor medida por las legislaciones.

Véase el ejemplo español; Hacienda en su resolución del 19 de enero de 2017 habla de la siguiente manera sobre este tipo de sociedades: “*Se prestará especial atención a la*

utilización improcedente de instrumentos o estructuras híbridas, así como a la deducción de gastos por compra de valores con apalancamiento cuando quede acreditado que la operación tiene como finalidad principal generar gastos financieros” (Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, 2017)

A colación del apartado anterior, La Ley del Impuesto de Sociedades, en su artículo 16 apartado primero, habla sobre la limitación de gastos financieros: *“Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo (...)”*.

Un ejemplo muy ilustrativo de ÁLVAREZ GALIÁN es el siguiente: *“Por ejemplo, una empresa situada en el país X compra instrumentos financieros emitidos por una empresa situada en el país Y. La calificación del instrumento difiere en los dos países: la legislación del país X lo considera instrumento de capital propio, mientras en el país Y es calificado como instrumento de deuda. Por tanto, los pagos que se realicen van a ser considerados como pagos de intereses deducibles para la empresa del país Y, mientras que los ingresos se van a considerar como dividendos exentos en el país X” (Álvarez Galián, 2016: 11).*

2.3.4. Paraísos fiscales.

En este apartado realizaré una sucinta mención al concepto de paraíso fiscal, debido al extenso tratamiento que recibirá en el capítulo tercero de este trabajo.

Los paraísos fiscales o *“tax haven”* (refugio fiscal en inglés) son instrumentos conocidos por la mayoría de las personas y rápidamente asociamos su nombre a la acción de defraudar. Y no falta razón. Los paraísos fiscales históricamente han sido los grandes exponentes de la deslocalización de grandes cantidades de capital hacia dichos territorios con el objetivo de no tributar por ese dinero.

No existe una definición aceptada como tal, se trata de un concepto oscuro. La OCDE los define de la siguiente manera: “Zona geográfica con un régimen tributario de impuestos bajos o nulos que atrae a residentes y capital extranjero, ya que su presión fiscal es inferior a la habitual en el resto de países” (OCDE, 2006).

En nuestro país el Real Decreto 1080/1991⁷ se encarga de hacer una lista de los territorios considerados paraísos fiscales, entre los que se encuentran: Islas Mauricio, Islas Vírgenes, Fiji, Bermudas, Barbados, Jamaica, Islas Marianas, Hong- Kong, entre muchos otros.

3. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LOS PARAÍDOS FISCALES. ORGANISMOS ANTI-PARAÍSO.

3.1. Conceptualización de los paraísos fiscales

Antes de comenzar con la conceptualización de los paraísos fiscales conviene diferenciar entre los conceptos de evasión y elusión fiscal. Elusión fiscal es una práctica legal relacionada con la planificación fiscal en su doble vertiente, agresiva y no agresiva. Las empresas buscan diversificar sus actividades en diferentes territorios y acaban pagando menos impuestos. Otro caso distinto es la evasión fiscal, la cual es ilegal y constituye un incumplimiento directo de la ley. Esta práctica consiste en no registrar ingresos para que no sean gravados.

Como hemos mencionado en el epígrafe 2.3.4⁸ el concepto paraíso fiscal suele asociarse a evasión de impuestos, corrupción e ilegalidad, como bien explica GARZÓN ESPINOSA, refiriéndose a la percepción que las personas tienen sobre este tipo de territorios: “Su nombre suele estar asociado a la corrupción o a la evasión fiscal, y

⁷ Este Real Decreto elabora la lista de territorios considerados por España como territorios de baja o nula tributación: 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. **Esta Ley fue modificada el 1 de febrero de 2003.**

⁸ Apartado: Paraísos fiscales.

normalmente son entendidos como instrumentos utilizados para bien ocultar ingresos procedentes de actividades ilegales o bien ocultar ingresos que siendo legales deberían haber sido declarados ante el Estado” (Garzón Espinosa, 2011: 141).

Sin embargo, los paraísos fiscales van más allá de esta percepción que las personas tienen sobre ellos. Se trata de instrumentos que agravan crisis económicas, agudizan la desigualdad entre las personas, aumentan la pobreza, amparan las ilegalidades fiscales y provocan que los sistemas democráticos de países que no son paraísos deban modificar su legislación fiscal para tenerles en cuenta. Por tanto, tienen mucha mayor influencia de la que pensamos en la economía mundial.

El fenómeno de la **globalización** ha tenido una influencia notoria en el surgimiento de los “*tax haven’s*”, en palabras de ESPINOSA: “*No puede entenderse el papel que juegan los paraísos fiscales en la economía contemporánea sin atender en primer lugar a las transformaciones que en la economía mundial han tenido lugar en las últimas décadas. Dichas transformaciones no sólo han modificado la forma en la que se relacionan los sujetos económicos, sino que también han dado lugar al nacimiento de nuevas formas de negocio y de nuevos productos financieros cuya existencia es pareja a la de los paraísos fiscales*” (Garzón Espinosa, 2011: 141).

La legislación fiscal y financiera de estos lugares está dirigida a atraer dinero, pero sin la intención de realizar una actividad productiva en el paraíso que recibe dicho capital. Se crean las denominadas sociedades “*offshore*”, las cuales son divisiones empresariales que no realizan ningún tipo de actividad empresarial donde están constituidas. Establecen allí sus domicilios legales y se benefician de las ventajas fiscales. En definitiva, los paraísos atraen fundamentalmente capital extranjero, pues las normas internas de los paraísos fiscales para los nacionales son mucho más severas.

3.2. Características de los paraísos fiscales

Aunque no todos los paraísos fiscales son idénticos, encontramos una serie de similitudes o características generales que tienen todos. Esta lista de características no constituye una lista cerrada o “*numerus clausus*”, ya que encontramos más características que los

paraísos fiscales pueden tener. Sin embargo, estos parecen ser cuatro requisitos que todos tienen.

En primer lugar, todos se caracterizan por su **fiscalidad nula o reducida**. Este, sin duda, es su principal atractivo a la hora de captar capital extranjero. Las grandes multinacionales, entidades bancarias, entre otros, por sus actividades económicas deberían tributar cantidades muy elevadas de dinero. Al final, el fin último que persiguen empresas, bancos, y demás, no es otro que maximizar sus beneficios. Una manera de maximizar tales beneficios es reduciendo su estructura de costes. Siendo los impuestos un coste para estas entidades, parece lógico, aunque no ético, que recurran a este tipo de lugares con el único propósito de elusión y evasión fiscal.

Otra característica común entre estos territorios, es la **falta de transparencia** a la hora de aplicar las normas tributarias, además de una normativa excesivamente laxa y permisiva. Esta legislación laxa y poco transparente es definida con acierto por SAMPLÓN: *“La falta de transparencia del sistema fiscal, a nivel legal, reglamentario o administrativo, sobre todo, por la posibilidad de negociar individualmente una aplicación favorable de las disposiciones legales”* (Samplón, 2006: 206). Existe la posibilidad de “hacer de todo” financieramente hablando en el seno de un paraíso fiscal.

Dentro de un paraíso rigen los principios de opacidad y secretismo bancario. Las entidades bancarias no tienen la obligación de identificar a las entidades que se registran, ni sus titulares ni tampoco quien ostenta la titularidad de dichos activos. Asimismo, no quedan registradas todas las operaciones que se realizan, por lo que la huella que se deja no es de fácil seguimiento por las administraciones a la hora de investigar delitos fiscales.

La tercera característica es la de **falta de intercambio efectivo de información** entre la administración del paraíso fiscal y las demás administraciones en caso de solicitar algún tipo de información económica sobre un particular o empresa. Existen reglas de confidencialidad que obstaculizan el flujo de información fiscal en caso de ser requerida por otros países. Los convenios de intercambio de información están dirigidos a la investigación de delitos fiscales, por lo que la *opacidad* de los paraísos constituye una de sus principales características y permite la protección de delitos fiscales.

Por último, los paraísos fiscales **no exigen que haya actividad económica efectiva** en su territorio, pudiendo constituir una sociedad en el mismo libremente sin necesidad de realizar ningún tipo de negocio en dicho territorio. En definitiva, no exigen ninguna condición de carácter económico para poder beneficiarse del régimen fiscal del territorio. Esta característica, junto con la fiscalidad nula o reducida, constituye uno de los principales atractivos de los “*tax haven*’s”.

Podría decirse que estos constituyen el tronco de lo que consideramos paraíso fiscal, y que, la inexistencia de alguna de estas características excluye al territorio de la consideración de “*tax haven*”.

Un claro ejemplo de que constituyen características necesarias es el **caso de Andorra**. Andorra es uno de los territorios considerados paraísos fiscales por el Real Decreto (RD) 1080/1991. Este RD, reformado el 1 de febrero de 2003, establece en su artículo primero una lista con los países considerados por España como paraísos fiscales. Sin embargo, su artículo 2 reza como sigue: “*Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor*”.

Andorra actualmente se encuentra bajo un Acuerdo de Intercambio de Información con el Reino de España: “*Andorra ha salido definitivamente del armario y desde este mes de enero empezará a dar rienda suelta al intercambio automático de información bancaria de los clientes de sus entidades financieras hacia el resto de los 108 países firmantes del Acuerdo sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal de la OCDE*” (Jiménez, 2017).

3.3. Crítica a la existencia de paraísos fiscales por parte de Organizaciones Sociales

3.3.1. OXFAM Intermón

Según OXFAM Intermón (OI), la principal causa de las desigualdades en nuestra nación no es otra que un sistema fiscal laxo, con numerosas vías de interpretación y de escape. Esto hace de nuestro territorio, un lugar idóneo para el crecimiento de las desigualdades. Los que tienen más recursos están mejor asesorados y tributan menos, mientras que los que tienen menos recursos no disponen de una planificación fiscal adecuada.

Según OI, la principal arma para luchar contra las desigualdades es el **diseño de un sistema fiscal sólido, robusto y sin agujeros**. A pesar de los esfuerzos realizados por los gobiernos y el crecimiento post-crisis en España la desigualdad se acrecienta: *“Desde 2014 crece el PIB en nuestro país, pero los resultados de este repunte económico solo parecen beneficiar a una minoría más favorecida mientras que la desigualdad se cronifica e intensifica. La situación actual de las familias y las personas más golpeadas por la crisis contradice el optimismo en torno a los principales datos macroeconómicos”* (OXFAM Intermón, 2017: 5).

La acción principal de OXFAM es la de exponer las desigualdades y divulgar estudios para concienciar y sensibilizar a la sociedad de la desigualdad existente actualmente. El recurso a paraísos fiscales es una práctica habitual hoy en día y se encuentra “in crescendo”: *“Los paraísos fiscales son los grandes agujeros negros de la fiscalidad internacional. Al ser territorios con un nivel de impuestos bajo o directamente nulo y resultar prácticamente opacos, permiten a grandes empresas y grandes fortunas desviar beneficios y capitales que deberían tributar en sus países de origen. (...) la utilización de estos territorios, lejos de remitir, se incrementa. La inversión mundial hacia los paraísos fiscales se ha multiplicado por 4 en los últimos 15 años y ha aumentado un 45% desde 2008. (...) Se estima que cada año los países en desarrollo pierden 100.000 millones de dólares en recursos fiscales por la elusión fiscal de grandes empresas a través de paraísos fiscales. (...) Si bien son las grandes fortunas y las grandes empresas quienes se aprovechan de estos territorios para minimizar el pago de impuestos, los gobiernos*

son cómplices necesarios. En su mano está impulsar medidas para hacer desaparecer estos territorios y sancionar a quien hace uso de ellos” (OXFAM Intermón, 2017).

Es por ello que OI, propone dos medidas de actuación al gobierno para que este implemente:

En primer lugar, una **ley contra la evasión fiscal en España**. Esta proposición de ley contiene varias medidas como: definir de forma clara lo que es un paraíso, incentivar las zonas libres de paraísos, transparencia, alcanzar acuerdos entre los países de la UE para sentar bases fiscales, regular de forma clara los incentivos fiscales, entre otros.

En segundo lugar, y en mi opinión, la medida más trascendental de las dos es la de **reformar el sistema fiscal internacional**. Debe considerarse el proyecto BEPS como un inicio hacia la unificación del sistema fiscal internacional y crear una nueva estructura fiscal a nivel internacional para así poder llegar a la homogeneización de criterios fiscales y la eliminación de los agujeros fiscales.

3.3.2. ATTAC España

Las siglas ATTAC responden a Asociación para una Tasación a las Transacciones Financieras y Acción Ciudadana. ATTAC expone su visión y datos económicos verídicos de los paraísos fiscales y la acción europea.

Relativo a los paraísos fiscales, ATTAC afirma que la UE ha perdido una década después de la crisis. Critica duramente la intervención de la UE y de los países de rescatar a entidades financieras despreocupando a la gente. Reitera que el Impuesto sobre Transacciones Financieras, aprobado por la UE y ratificado por la Comisión Europea en su comunicado de prensa de 2018 no ha sido aplicado.

Los escándalos de los Papeles de Panamá y Luxleaks, entre otros no hace más que reforzar su visión de que los paraísos fiscales no están desapareciendo, sino todo lo contrario. FUERTES, de ATTAC afirma que: *“Los fondos financieros, que apenas tienen regulación y control, se suelen ubicar en paraísos fiscales, alimentando la peligrosa*

banca en la sombra y han reemplazado en parte a la banca como accionistas de las grandes empresas” (Fuertes, 2018).

También resalta que los mercados financieros no están siendo objeto de regulación, cuando son los principales causantes de la evasión fiscal. ATTAC hace hincapié en la **necesidad de regular los mercados financieros**, debido a que la actual desregulación permite a los dueños del capital actuar prácticamente sin limitaciones.

Su principal intención es la de **abolir los paraísos fiscales**. CAÑO TAMAYO defiende que los paraísos se han convertido en guaridas para las grandes multinacionales que se aprovechan del secreto bancario y de su laxa legislación. Aunque la deuda pública se reduzca, seguirán existiendo los paraísos fiscales y millones de euros españoles irán cada año allí, aumentando las desigualdades y la precariedad.

ATTAC pretende que el Estado publique una lista actualizada de los paraísos fiscales, que se convierta en una lista negra, aumentar sanciones y crear un nuevo paquete de normas para una mayor transparencia fiscal.

4. PRINCIPALES ESTRATEGIAS EMPLEADAS POR GRUPOS MULTINACIONALES PARA RECURRIR A LOS PARAÍDOS FISCALES

4.1. ¿Cómo llevar el dinero a un paraíso fiscal? Utilización de los centros “offshore”

Según el Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa (ORSC), en 2015 las empresas del IBEX tenían 969 filiales en paraísos fiscales y *“el 94% de las empresas del IBEX35 tienen empresas filiales o participadas en paraísos fiscales o centros offshore”* (ORSC, 2015: 10).

Primero conviene definir lo que son los centros *“offshore”* (en inglés, “alejado de la costa”). En palabras de SÁNCHEZ GALÁN: *“Los centros off-shore son territorios en los que las personas físicas y jurídicas consiguen una serie de beneficios desde el punto*

de vista fiscal, de la disminución probable de trabas burocráticas o cierto nivel de privacidad en cuanto a su actividad económica” (SÁNCHEZ GALÁN, 2018).

No solo las empresas del IBEX utilizan los denominados centros *offshore* para beneficiarse del tratamiento fiscal más favorable. También personas físicas como artistas, deportistas o grandes patrimonios. Los centros “*offshore*”, situados en paraísos fiscales son empleados por estos entes para la evasión de impuestos mediante técnicas de ingeniería fiscal. Existen principalmente cuatro vías o instrumentos de utilización de los paraísos fiscales.

4.1.1. Cambio de domicilio fiscal

Las grandes empresas soportan o deberían soportar grandes cargas impositivas debido a sus elevados beneficios. Es por ello que muchas se ven tentadas a establecer sus domicilios fiscales en paraísos fiscales.

Aunque se cambie el domicilio fiscal, las legislaciones suelen tener medidas protectoras para evitar el efecto “fuga”. En España el artículo 8.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)⁹ reza como sigue: “*No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes*”.

En cuanto al IS, la legislación española respecto de los paraísos fiscales establece que lo fundamental es dónde se ubique su sede de dirección efectiva, es decir, dónde realiza la mayor parte de su actividad económica. Así, su artículo 8 LIS, afirma que la administración podrá presumir que una empresa es a efectos de tributación, española, si

⁹ 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.

concentra su actividad económica y la mayoría de sus activos principalmente en España, salvo que pruebe que su “sede de dirección efectiva” se encuentre en paraíso fiscal. El art. 19 de la Ley 27/2014 del IS regula los cambios de residencia de las sociedades de la siguiente manera: *“Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad”*.

Estos artículos actúan como escudo ante cambios de residencia ficticios, en el caso del Impuesto de Sociedades y, en cuanto al IRPF, la ley obliga al contribuyente a seguir tributando en España los cuatro años posteriores a su cambio de domicilio cuando este radique en un paraíso fiscal.

La opción que existe para el contribuyente que quiera evitar a Hacienda es la de cambiar continuamente de residencia en períodos de corta duración. También se puede simular la estancia de la empresa en un paraíso fiscal durante un período largo.

4.1.2. Sociedades base

Este tipo de sociedades se crean en paraísos fiscales con el objetivo de diferir sus beneficios a las mismas y evitar la tributación del lugar de donde se originan las rentas. El lugar de origen de donde proceden dichas rentas diferidas suelen ser países con una fiscalidad elevada.

Realmente se trata de un diferimiento del impuesto, ya que en el momento en el que la sociedad base pretenda distribuir los beneficios estos serían gravados en el territorio de origen. Estas reciben las rentas y las mantienen en la empresa como beneficios no distribuidos, por lo que inicialmente no tributan por dichos beneficios. Lograrían así tributar dichos beneficios como dividendos, no como rentas empresariales. Los dividendos en el IS tributan por lo general a una tasa del 19 por ciento, aunque atendiendo al artículo 21 de la LIS, quedarán exentos si se tiene un 5 por ciento o más de 20 millones

invertidos en la compañía en concepto de acciones, manteniendo dicha inversión mínimo un año (para así eliminar la especulación).

Conviene mostrar un ejemplo muy didáctico de GUTIÉRREZ DE PABLO: *“Por ejemplo un inventor que obtiene un producto determinado, puede hacerlo patentar por una sociedad pantalla que previamente está instalada en un Paraíso Fiscal; esta sociedad es la que concede la patente a terceros en los países desarrollados y a su vez percibe los cánones y royalties en vez de percibirlos directamente el inventor”* (GUTIÉRREZ, 2015: 238).

Sin embargo, la Dirección General de Tributos el 13 de abril de 2015 interpreta el artículo 27 de la Ley del IRPF, afirmando que únicamente podrán deducirse las actividades que el socio presta hacia la sociedad, y estas tendrán que ser de **carácter profesional**. Esto limita mucho el campo de actuación y la posibilidad de diferir todo tipo de gastos.

4.1.3. Sociedades pantalla o instrumentales

Son sociedades intermediarias que no tienen ningún tipo de actividad real, sino que se emplean para desviar flujos de caja hacia paraísos fiscales, para beneficiarse de sus regímenes fiscales mucho más favorables que de donde procede la renta. Se crean en lugares donde exista un convenio de doble imposición con el país de origen, con el objetivo de evadir impuestos.

Las empresas pantalla no son ilegales en sí. Lo abusivo es el uso que se le da a las mismas. Este uso fraudulento consiste en no tributar los ingresos que se reciben en el país de origen y cobrarlos en la sociedad pantalla. Depende del contrato o negocio jurídico que medie entre el residente en España y la sociedad pantalla. Lo que constituye fraude de ley es lo artificioso de interponer la sociedad entre la persona física titular de los royalties y sus pagadores. Sería un negocio abusivo que entraría dentro de lo que la Ley General Tributaria, en su artículo 15 apartado a), denomina conflicto en la aplicación de la norma: *“Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”.

Estos dos ejemplos muestran la diferencia entre lo legal y lo abusivo: En primer lugar, si es un deportista que ha cedido sus derechos de imagen a esa sociedad, como negocio es legal (es legal que la cesionaria cobre los royalties). Por otro lado, si un actor cobra por una película en España una cantidad de 3 millones de euros. De acuerdo con el artículo 101 de la Ley del IRPF, el cual establece la tasa de tributación por rendimiento de trabajo, al haber ingresado una cantidad superior a 60.000 euros, el actor debería tributar el 45 por ciento de los 3 millones obtenidos por IRPF, es decir, 1.350.000 euros. Para pagar menos impuestos constituye una sociedad “Y” en Panamá, a la que cede sus derechos de imagen y cobra los royalties de ella, tributando así mucho menos de lo que debería.

4.1.4. Sociedades de servicios

Se trata de sociedades constituidas en paraísos fiscales dedicadas a la facturación por servicios técnicos, marketing, publicidad, pago de comisiones, entre otros servicios. En palabras de GUTIÉRREZ DE PABLO: *“El fraude o la evasión se efectúan clásicamente por facturación de prestaciones puramente ficticias o por una remuneración exagerada a los servicios prestados”* (GUTIÉRREZ DE PABLO, 2015: 244).

Es muy común que artistas o deportistas creen este tipo de sociedades en centros offshore. Son numerosos los casos de futbolistas que emplean estas empresas para eludir impuestos: Diego Costa, Khedira, Modric, Xabi Alonso y el caso más sonado, el de Cristiano Ronaldo (Football Leaks, 2018).

Debido al frecuente uso que deportistas y artistas le dan a esta modalidad de empresa, se denominan también sociedades *“rent-a-star”* (alquila una estrella en castellano). La sociedad se encarga de las contrataciones de la “estrella” y factura sus ingresos. El deportista/ artista figura como un asalariado de la empresa, la cual ha obtenido las rentas producidas por la actividad de la estrella sin tributar. En este caso aplica la norma anti abuso del Plan ATAD impulsado por la UE para frenar la elusión fiscal explicado en el epígrafe 6.2 de este trabajo: *“Todos los Estados miembros gravarán los beneficios*

trasladados a países con un bajo nivel de imposición en los que la empresa no tenga una actividad económica auténtica (normas relativas a las sociedades extranjeras controladas)” (CE, 2018).

Se trata de una norma que ha resultado efectiva, ya que todos los deportistas infractores han sido condenados por fraude fiscal (por superar el umbral del artículo 305¹⁰ del Código Penal) y han tenido que llegar a acuerdos con Hacienda para subsanar sus deudas. La diferencia entre delito fiscal e infracción administrativa radica en la infracción cometida y en la sanción que se le impone al infractor. El artículo 183 de la Ley General Tributaria define la infracción tributaria, que siempre serán cantidades evadidas inferiores a 120.000 euros (umbral mínimo establecido en el art. 305 del CP para ser considerado delito fiscal). El artículo 191 y siguientes de la Ley General Tributaria establecen los actos constitutivos de infracción tributaria.

4.2. Doble irlandés con Sándwich holandés

Aunque pueda parecer que se trata de una receta culinaria, estamos ante una de las técnicas de elusión fiscal más empleada por las empresas tecnológicas. Esta técnica, completamente legal, les permite ahorrarse cantidades ingentes de dinero en impuestos cada año. La emplean gigantes tecnológicos estadounidenses mayoritariamente, como son: Google, Microsoft, Apple, Netflix, entre otras.

Comenzó a popularizarse en los años 80 y 90 como un método legal y muy efectivo de disminuir las obligaciones tributarias de las empresas. En 2015, el ministro irlandés Michael Noonan, encargado del Ministerio de Finanzas abolió la posibilidad de realizar

¹⁰ **Art. 305.1 Código Penal:** *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”*

esta técnica, sin embargo, dio como plazo hasta 2020 para que las empresas pudieran adaptarse. En la presentación de los Presupuestos Generales del Estado irlandés anunció que las empresas irlandesas deben tener también su residencia fiscal en el país (Ireland Corporation Tax Law).

El doble irlandés con sándwich holandés es empleado mayoritariamente por empresas tecnológicas por la facilidad que tienen de transferir ingresos entre filiales en concepto de royalties o ingresos de propiedad intelectual.

“En 2009 Google tributó en Estados Unidos 172 millones de los casi 700 que debería haber abonado en concepto de impuestos” (OFFSHORE FINANCE, 2018). Esto demuestra que se trata de una técnica muy efectiva y que al ser legal es explotada por los gigantes tecnológicos. Pero, ¿En qué consiste? ¿Cómo se hace un café doble irlandés con sándwich holandés?

El doble irlandés con un sándwich holandés es una técnica de elusión de impuestos empleada por grandes corporaciones tecnológicas, que involucra una combinación de compañías subsidiarias irlandesas y holandesas para desviar los ingresos obtenidos fuera de Estados Unidos a jurisdicciones con bajo o ningún impuesto. La razón es que las empresas nacionales estadounidenses están sujetas a un gravamen en torno al 35 por ciento por rentas totales obtenidas.

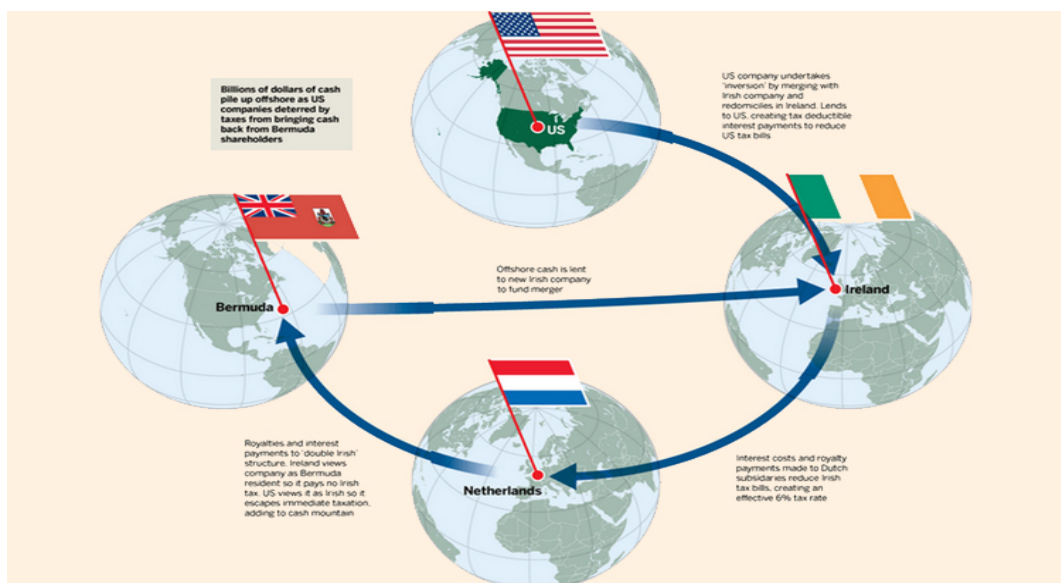


Ilustración 1. Fuente: Diario El Español (2016)

El procedimiento es el siguiente. Como su propio nombre indica, hay dos estrategias dentro de esta técnica, y son: en primer lugar, el café doble irlandés y, en segundo lugar, el sándwich holandés.

El doble irlandés consiste en que la compañía estadounidense constituye dos sociedades filiales en territorio irlandés. La primera es una filial irlandesa, constituida con arreglo a la legislación nacional, pero dirigida y controlada desde un paraíso fiscal. Esta goza de la posesión de los derechos de propiedad intelectual de toda la compañía. Se trata, a ojos del fisco estadounidense, de una empresa irlandesa y no se le aplican tasas impositivas.

Posteriormente, se crea otra filial en Irlanda de acuerdo a su legislación (esta es propietaria de la primera) y esta es gestionada desde Irlanda. Esta es la que factura todos los ingresos por la venta de productos o servicios y, posteriormente, paga a la primera los derechos de propiedad intelectual por valores altísimos.

El resultado de esta operación es que, la práctica totalidad de las ventas que se facturan por la empresa irlandesa son derivadas a la primera con sede en paraíso fiscal. El beneficio remanente es de casi cero en la segunda, y estos serían objeto de tributación al 12.5 por ciento al tratarse de un régimen preferencial, establecido el 1 de enero de 2003 por la Company and Corporate Law irlandesa (CCL, 2014) incluida en la Companies Act de 2014 irlandesa (CA, 2014), homóloga a la Ley del Impuesto de Sociedades española.

Aquí es donde entra en juego el sándwich holandés, para no pagar tampoco un 12.5 por ciento de los beneficios en Irlanda. Por tanto, este método se combina con el doble irlandés transfiriendo esos beneficios a una filial previamente constituida en Holanda. Esta a su vez, al igual que en Irlanda, transfiere el 99 por ciento de los beneficios como royalties a otra empresa holandesa con sede también en un paraíso fiscal. La razón de esta actuación es que el Convenio de Doble Imposición (Double Tax Agreement) entre Holanda e Irlanda de 1969, considera los royalties transferidos entre empresas europeas exentos de tributar (DTA, 1969).

Al final, todos los ingresos que obtienen en Europa estas empresas son derivados a su filial irlandesa, vaciando de beneficios las demás filiales y consiguiendo tributar mucho menos de lo que deberían. En palabras de CRUZADO: *“En definitiva, se habrán*

residenciado la casi totalidad de los beneficios finalmente en dos paraísos fiscales, eludiendo el pago de impuestos en los países donde realmente se han generado los ingresos” (CRUZADO, 2018).

4.3. Ejemplo: caso Google

Google es un gigante tecnológico estadounidense que utiliza esta técnica para eludir una cantidad enorme de impuestos. La Agencia Reuters calcula que en el año 2017 envió a las Islas Bermudas una cantidad cercana a los 22.000 millones de euros a través de su filial holandesa “Google Netherlands Holdings BV”. Esto supone un aumento de unos 4.000 millones con respecto al ejercicio 2016.

“Google Ireland Holdings”, con sede en Bermudas, es la que recibe los ingresos por la actividad económica de Google fuera de Estados Unidos y, a su vez, los redirige a la sociedad holandesa que se encarga de mover el dinero para no pagar impuestos. De acuerdo con OXFAM Intermón, los datos económicos resultantes de la aplicación del doble irlandés con sándwich holandés son los siguientes: *“Se trata de Google Ireland Holding Unlimited Company, una firma que registró en el último año un beneficio de 14.528 millones de dólares (12.600 millones de euros) y que, según reconoce en sus cuentas, no pagó impuesto de sociedades ya que la tasa impositiva en Bermudas es del 0% (...) En la documentación publicado en el Registro Mercantil de Dublín, figura, sin embargo que Google Irland Holding no cuelga directamente de la matriz estadounidense Alphabet Inc, sino de dos sociedades ubicadas en el paraíso fiscal de las Islas Bermudas. En concreto, el 99% del negocio está en manos de Google Bermudas Limited y el 1% restante en las de Google Bermudas Unlimited Company” (OXFAM, 2019).*

Sin embargo, como adelantábamos antes, esta ventaja fiscal de la que se aprovecha Google y muchas más empresas termina en 2020. El gobierno irlandés en 2014 anunciaba que ponía fin a la práctica de “doble irlandés” a partir del año 2020. Además, en un ejercicio de transparencia, en 2017 se modificó la Directiva de cooperación entre administraciones, obligando a todos los países miembros de la UE a intercambiar datos con la Comisión Europea (CE).

5. PROBLEMAS ECONÓMICOS Y SOCIALES DERIVADOS DE LA EXISTENCIA DEL FRAUDE FISCAL

5.1. Pérdida económica nacional: Las familias soportan el fraude fiscal

En España el fraude fiscal está a la orden del día. Nuestra administración tributaria recauda un 6 por ciento menos que nuestros socios europeos. Siempre hemos estado por debajo de la media europea, sin embargo, desde 2008 por la crisis aumentó la evasión fiscal y, por ende, la brecha recaudatoria entre los demás miembros y España.

Es un hecho que esta situación tiene consecuencias perjudiciales para nuestro país, en concreto, para nuestro Estado de Bienestar. La menor recaudación por parte del Estado ocasiona unos menores Presupuestos Generales del Estado, menor inversión pública y más recortes. En definitiva, el fraude fiscal genera pobreza y recesión.

El principal damnificado es el Impuesto de Sociedades, debido al recurso a centros *offshore* por parte de las empresas y la consiguiente menor tributación. La recaudación del IS ha sufrido un descalabro sin precedentes. OXFAM Intermón publicaba un descenso en el período de 2007 a 2017 un descenso de 44.000 millones de euros de recaudación en concepto de IS a 25.000 millones. Esto supone un descenso del 43 por ciento de la recaudación y un 75 por ciento de la defraudación total.

OXFAM también revelaba que la recaudación del IS cada vez cobra menos importancia dentro de la recaudación total y que el mayor esfuerzo lo realizaban las familias, lo que equivale a mayor desigualdad y más precariedad para los ciudadanos. Las empresas grandes son las que más defraudan y menos contribuyen al sostenimiento del Estado de Bienestar, por lo que las familias son las que asumen las consecuencias.

	2007	2008	2009	2010	2011	2010	2013	2014	2015	2016
ESFUERZO FISCAL FAMILIAS	73,88%	80,10%	81,08%	85,17%	85,37%	82,63%	83,48%	84,54%	83,40%	83,29%
ESFUERZO FISCAL EMPRESAS	22,34%	15,74%	14,02%	10,15%	10,27%	12,72%	11,81%	10,69%	11,34%	11,64%

Ilustración 2. Fuente OXFAM Intermón. El dinero que no ves. (2017)

Por otro lado, la tendencia del IVA es creciente. Aunque la defraudación del IVA sea del 4 por ciento del total recaudado por el Estado, este recauda más IVA proporcionalmente

desde 2008, lo que reafirma los argumentos expuestos en el párrafo anterior de que son las familias las principales damnificadas de la evasión fiscal.

5.2. Coste económico a nivel europeo de la no actuación en materia fiscal

El artículo 86.1¹¹ del Tratado de Fundación de la UE, establece que las decisiones de la UE en materia fiscal se acuerdan por unanimidad de los Estados Miembros. Además, su apartado 4, establece que el aumento de competencias de la UE contra el fraude fiscal deberá ser aprobado también por unanimidad. Ello se debe a que la gestión y desarrollo tributario, es competencia compartida entre los Estados y la UE (regla de la subsidiariedad del artículo 5.3 del Tratado de la Unión Europea) y no propia de la UE. Por ello, la CE, el 15 de enero de 2019 en Estrasburgo, hacía un balance económico¹² del dinero que dejaban de recaudar por no actuar en política fiscal. Con ello, la CE pretendía conseguir un acuerdo entre los miembros de avanzar hacia la toma de decisiones por mayoría cualificada, y no por unanimidad.

En cuanto al IVA, la propuesta de la Unión de establecer un IVA normalizado supondría subsanar casi la totalidad del déficit existente de 147.000 millones de euros debido a la evasión y elusión fiscales. contribuiría también a reducir el fraude del IVA, que supone un gasto de 50.000 millones anuales.

En cuanto al Impuesto de Sociedades, las cantidades son considerablemente superiores. La UE proponía una Base Imponible Consolidada Común (BICC), que supondría un crecimiento anual del 1,2% de la UE, que equivale a 180.000 millones de euros.

¹¹ *Art. 86.1 TFUE: Para combatir las infracciones que perjudiquen a los intereses financieros de la Unión, el Consejo podrá crear, mediante reglamentos adoptados con arreglo a un procedimiento legislativo especial, una Fiscalía Europea a partir de Eurojust. El Consejo se pronunciará por unanimidad, previa aprobación del Parlamento Europeo.*

¹² *COMISIÓN EUROPEA (2019): Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE. P. 5.*

El impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF) supondría unos ingresos anuales para la UE de 57.000 millones de euros.

Por último, la no implantación del impuesto a las tecnológicas supone una pérdida de ingresos de 5.000 millones de euros.

Como se puede apreciar, las dificultades que afronta la UE para adoptar medidas fiscales por la exigencia de unanimidad suponen un coste económico considerable anual que ayudaría mucho al crecimiento de la misma.

5.3. Competencia desleal: PYMES vs. Multinacionales

Crear un entramado societario en un paraíso fiscal requiere un equipo de asesores numeroso, muy especializado y una costosa inversión a la hora de construir esta estructura empresarial. En definitiva, no es un proceso barato, se requiere un destino importante de capital que a las empresas pequeñas no les compensa. Esto genera competencia desleal entre las PYMES y las grandes multinacionales. Estas gozan de mayores recursos, que se traducen en estrategias muy complejas y caras.

Las PYMES parten con desventaja con respecto a las grandes corporaciones, de acuerdo con el Informe de Recaudación Tributaria de la AEAT de 2016: *“Las organizaciones más pequeñas soportan en España una carga fiscal media sobre el 14,9% de sus beneficios, frente al 6% que tributan las más grandes. (...) Según los técnicos, más de tres cuartas partes de las ventajas tributarias del Impuesto de Sociedades son utilizadas por sólo el 0,32% del tejido empresarial del país”* (AEAT, 2016: 40).

5.4. Problemas éticos, desigualdad e injusticia social (mentalidad de los contribuyentes)

En el Derecho Tributario rige el principio de igualdad tributaria. La Constitución Española recoge este principio en su artículo 31 en su apartado 1 afirmando que: *“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”

La evasión de impuestos constituye un ataque directo a este principio constitucional al no contribuir al sostenimiento del Estado de Bienestar de acuerdo con la capacidad económica de cada uno. Las empresas son las que más recursos tienen y, sin embargo, son las que menos impuestos pagan (proporcionalmente).

Se ataca al principio de justicia al contribuir de una forma inferior a la que deberían. Como veíamos en la ilustración 2, las familias soportan el 83 por ciento de la carga tributaria, frente al 11 por ciento de las empresas.

Esta situación genera en los ciudadanos una sensación de estafa que muchas veces motiva y empuja al fraude fiscal, así un estudio sobrellevado por FATÁS y ROIG reveló que los españoles percibían una situación de inequidad con respecto al tratamiento que reciben las empresas. Las conclusiones sobre los resultados obtenidos a través del estudio revelaban que: *“Estos resultados sugieren que mejoras en la equidad percibida del sistema económico (derivadas de una distribución más igualitaria de los recursos) pueden provocar mejoras significativas en los niveles de cumplimiento”* (FATÁS y ROIG, 2004: 36).

6. INICIATIVAS DE LOS PRINCIPALES ORGANISMOS INTERNACIONALES CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

6.1. OCDE y G-20: Plan de Acción BEPS

6.1.1. Antecedentes y objetivos

El 19 de julio de 2013 en París, la OCDE, gracias al impulso del G-20, presentó el Plan de Acción para prevenir la erosión de bases imponibles (Plan BEPS o Plan, en adelante). Este, ha sido uno de los proyectos que más influencia ha tenido en el seno de la OCDE y nace con la vocación de combatir las planificaciones fiscales agresivas de las grandes empresas. MARTÍN y CALDERÓN justifican el surgimiento del Plan de la siguiente

manera: “*El Plan BEPS es un ambicioso trabajo de «reparación» del sistema fiscal internacional que toma en cuenta la situación de las empresas multinacionales, fundamentalmente, pero que responde a la presión de determinados Estados (v.gr. Francia y Reino Unido) que consideran injustos los niveles de tributación de los que se vienen beneficiando las mismas en el actual contexto internacional*” (MARTÍN y CALDERÓN, 2014: 88).

La principal razón del surgimiento de este Plan no es que las empresas estén evadiendo impuestos incumpliendo la legislación tributaria. Si este fuere el caso, la solución pasaría por endurecer el sistema de sanciones para así hacer recapacitar a las grandes corporaciones. Sin embargo, el problema es totalmente opuesto. Las empresas se ajustan a la legalidad aprovechando lagunas y agujeros legales para eludir el pago de impuestos.

Ello provoca que las administraciones dejen de recaudar cantidades billonarias de dinero en impuestos. por ello, lo que se pretende desde los organismos internacionales es conformar un sistema tributario férreo y sin fisuras, un sistema coherente y justo para todos.

El Plan de Acción BEPS gozó desde el primer momento con el apoyo del G-20, el cual en una cumbre en septiembre 2013 San Petersburgo declaró: “*Refrendamos por completo el ambicioso y completo Plan de Acción [..]. Saludamos el nacimiento del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 y pedimos a todos los países interesados que participen. Los beneficios deben ser gravados allí donde se desarrollan las actividades productivas y donde se crea el valor (...)*” (G-20, 2013).

En cuanto a los **objetivos** que pretende este ambicioso plan. En primer lugar, eliminar la “doble no imposición”, surgida por abuso de Convenio que deriva en, la no tributación en ningún país y en un descenso de la tributación producida por incoherencias y agujeros en el sistema.

En segundo lugar, revisar y adaptar la regulación del Impuesto de Sociedades (IS), el cual constituye el mayor agujero recaudatorio de la UE, a las nuevas tendencias, en concreto, el auge de las empresas tecnológicas.

El tercer objetivo del Plan es la actualización de la realidad tributaria en consonancia con la actividad empresarial y la cadena de valor, así como, coordinar las acciones de las organizaciones internacionales para evitar dobles imposiciones e incoherencias.

Así pues, el Plan BEPS viene acompañado de un paquete de 15 acciones o medidas a implementar, las cuales, en consonancia con los objetivos anteriores, giran en torno a estos tres pilares fundamentales:

- a. El primero es un IS coherente a nivel internacional.
- b. Transparencia fiscal, seguridad jurídica.
- c. Realineación de la imposición y la sustancia económica.

6.1.2. Acciones del Plan BEPS

Después de aprobar en 2013 el Plan, el equipo de la OCDE, liderado por Raffaele Russo, estuvo dos años trabajando en un paquete de 15 acciones o medidas que vio la luz en octubre de 2015. Recabaron opiniones de todos los ámbitos; del sector público, despachos de abogados, asesores fiscales, entre muchos otros. Los Ministros de Finanzas del G-20 aprobaron estas medidas en Perú tras una cumbre.

Como he mencionado previamente, el paquete BEPS está compuesto por 15 acciones, divididas en 4 grupos según la función que la OCDE les ha otorgado:

GRUPO 1: Acciones para la coherencia internacional.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos.

Esta acción pretende acabar con la doble no imposición, doble deducción y diferimiento producidos por la mala utilización de estos instrumentos.

Esta acción se divide principalmente en dos apartados. En primer lugar, a nivel externo o de Convenio, en 2015 se instaba a modificar el art. 4.3 del Modelo Convenio (MC) de la OCDE, el cual lidia con la doble residencia fiscal de las entidades. Este artículo

finalmente fue sido modificado recientemente, en enero de 2018, quedando de esta manera: *“Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En ausencia de tal acuerdo, esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes”* (PEDROSA, 2015: 697).

En segundo lugar, a nivel de disposiciones internas, pretende que se equipare el tratamiento fiscal que recibe una misma empresa en las dos jurisdicciones en las que opere. Es decir, reglas que homogeneicen el tratamiento fiscal del Estado pagador y el de residencia. Por ejemplo, prohibir deducciones en el estado de la fuente cuando el beneficiario no las haya incluido en su base imponible.

Acción 3: Endurecimiento de las normas de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) o “CFC rules”.

Esta acción está orientada a la creación de normas de TFI, en concreto, normas que luchen contra el diferimiento de beneficios hacia filiales localizadas en paraísos fiscales.

Acción 4: Normas que limiten la erosión de bases imponibles por medio de pagos de intereses y otros pagos financieros.

Pretende elaborarse una lista de “buenas prácticas” que no permitan dicha erosión por parte de las empresas en el pago desproporcionado de intereses u otros gastos financieros en operaciones vinculadas. En palabras de MARTÍN y CALDERÓN: *“Con esta acción se busca una evaluación de las reglas existentes, coordinando los trabajos con los propios de precios de transferencia y TFP”* (MARTÍN y CALDERÓN, 2014: 95).

Acción 5: Combatir prácticas fiscales perniciosas basándose en la transparencia y sustancia.

Esta acción continúa el trabajo del Informe de la OCDE de 1998¹³. La intención de este informe es aumentar la transparencia y evitar que las empresas desvíen rentas hacia centros *offshore*. Considera de suma importancia promover los acuerdos de intercambio de información con las administraciones para evitar el secreto bancario.

Referente a los “*tax rulings*” (decisiones de Estados en referencia a contribuyentes en particular) resalta que la transparencia es fundamental, por lo que pretende el acuerdo de un marco de intercambio de información.

GRUPO 2: Acciones destinadas al alineamiento de la sustancia económica y bases imponibles.

Acción 6: Prevención del uso fraudulento de Convenios de Doble Imposición.

Esta acción lucha directamente contra el explicado “*treaty shopping*” en donde las empresas se aprovechan de convenios favorables para hacer operaciones triangulares y eludir impuestos. Los objetivos de esta acción son tres:

1. Reglas contra el uso inapropiado de Convenios (normas anti-abuso).
2. Que nunca se utilicen los convenios para alcanzar dobles no imposiciones.
3. Atender a las políticas fiscales antes de firmar convenios con paraísos fiscales o territorios de baja o nula tributación.

Acción 7: Prevenir el uso artificial y fraudulento del Establecimiento Permanente.

Se propone un cambio en la definición de Establecimiento Permanente del art. 5 del MC OCDE, para evitar su uso fraudulento con el objetivo de evadir impuestos. Esta acción

¹³ Informe 1998 OCDE: *Harmful tax competition: An emerging global issue.*

pretende realizar un ataque directo contra los denominados “*commissionaire agreements*” o estructuras de comisiones por venta. También se revisarán las normas concernientes a la atribución de beneficios.

Acciones 8 a 10: Garantizar que los precios de transferencia son acordes a la creación de valor por la empresa.

Acción 8. Intangibles: Crear normas destinadas a la imposibilidad de erosionar bases imponibles (BI) y desvío de capitales por medio de operaciones intra-grupo de intangibles. Ello implica: (i) elaborar una definición clara de intangible, (ii) correlación entre precio de transferencia y creación de valor por la empresa, (iii) normas sobre precios de transferencia y (iv) modernización de las normas sobre gestión de costes.

Acción 9. Riesgos y capital: Impedir la erosión de BI y traslado de beneficios por medio de asignaciones demasiado altas de participación en la empresa a personas vinculadas al grupo. Para ello, se crearán reglas que impidan obtener resultados ficticios por aportación de capital o por riesgos contractuales. Esta acción estará coordinada con la acción 4.

Acción 10. Otras transacciones de alto riesgo: Reglas que supervisen la participación en transacciones que suceden entre la empresa y terceros. Ello implicará reglas destinadas a: “(i) *clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones;* (ii) *clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor;* y (iii) *proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal*” (OCDE, 2014: 24).

GRUPO 3: Acciones destinadas al aseguramiento de mayor transparencia y seguridad jurídica.

Acción 11: Metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre BEPS y acciones para atacar este fenómeno.

Recomendaciones para evaluar el impacto que tiene la erosión de BI y analizar la efectividad de las normas destinadas a atacar BEPS. Será necesario un ejercicio de transparencia por los contribuyentes revelando sus estrategias de Planificación Fiscal, ya que las administraciones no suelen recibir esta información y no están actualizadas sobre este tipo de estrategias para poder combatir las.

Acción 12: Obligar a los contribuyentes a desvelar sus estrategias de Planificación Fiscal Agresiva.

Hace recomendaciones sobre cómo elaborar normas dirigidas a la comunicación obligatoria a la administración de estructuras de planificación agresiva. Estas recomendaciones se adaptan a cada país atendiendo a las necesidades y riesgos de cada territorio. Propone también crear acuerdos reforzados de intercambio de información entre administraciones.

Acción 13: Reexaminar la documentación de precios de transferencia.

Aumentar la transparencia en operaciones vinculadas de precios de transferencia. Las empresas deberán proveer a la administración tributaria de la estructura de costes de la empresa, para que así pueda establecer una relación entre los precios de transferencia y los costes incurridos. Además, las empresas deberán aportar información sobre los ingresos obtenidos en los territorios que operen y los impuestos allí satisfechos. El objetivo es aumentar la transparencia en este tipo de transacciones y evitar la superinflación de los precios para evadir impuestos, así como facilitar a la administración su función de supervisión.

Acción 14: Mejorar los mecanismos de resolución de controversias.

Esta acción pretende que los países puedan resolver sus conflictos de forma amistosa, por lo que es conveniente remover los obstáculos que impidan este tipo de resolución de

controversias. Además, incluir en los convenios la posibilidad del arbitraje, el cual se deniega en muchos procedimientos.

GRUPO 4: Acciones horizontales

Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

El informe sobre la primera acción genera ciertas dudas en torno al sector de la economía digital por su difícil aislamiento como un sector independiente. No puede delimitarse de forma precisa este sector y puede confundirse con la economía general.

El Plan se adentra en un terreno pantanoso que excede sus funciones, por lo que pretenden quedar expectantes y no precipitarse: “(...) *tanto los desafíos como sus posibles soluciones tocan pilares fundamentales del actual régimen fiscal de actividades transfronterizas y además requieren un trabajo adicional que excede del alcance de BEPS, y es por ello que los países de la OCDE y del G20 han decidido hacer un seguimiento de los avances y revisar y analizar la información que, con el tiempo, vaya haciéndose pública*” (OCDE, 2014: 15).

Acción 15: Desarrollo de un instrumento multilateral.

La OCDE analiza las funciones de este instrumento multilateral de la siguiente manera: “(...) *desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales*” (OCDE, 2014: 28).

Este instrumento multilateral se encargará de ofrecer una visión novedosa de la fiscal internacional, así como mostrar los avances fiscales y las tendencias actuales para que las partes estén siempre actualizadas sobre las prácticas fiscales.

6.2. Iniciativa de la Unión Europea: “Anti-Tax Avoidance Package” (ATAD)

El 1 de enero de 2019 entraba en vigor la Directiva del 11 de diciembre de 2018 destinada a la lucha contra la evasión fiscal. En un comunicado de prensa de la CE, el comisario de Asuntos Económicos y Financieros, PIERRE MOSCOVICI, declaró desde Bruselas que: *“La Comisión lleva largo tiempo luchando de forma sistemática contra la planificación fiscal abusiva. Aún no hemos ganado la batalla, pero el día de hoy supone un importante hito en nuestra lucha contra quienes tratan de aprovecharse de los resquicios existentes en los sistemas tributarios de los Estados miembros para eludir miles de millones de euros en impuestos”* (CE, 2018).

Ese mismo día, la CE acogía esta Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo. Se trata de un paquete de normas destinado a luchar contra los agujeros que encuentran las empresas en los sistemas fiscales para eludir impuestos. La UE pretende reforzar el sistema tributario europeo para taponar los agujeros existentes hoy en día, que permiten la elusión de miles de millones de euros.

Esta iniciativa se basa y pretende reforzar la normativa del Plan BEPS de 2015 para dotar al sistema tributario mundial de mayor solidez y seguridad jurídica. La normativa se encuentra dirigida a obstaculizar la fuga de capitales fuera de la Unión hacia centros offshore. Las medidas se fundamentan en tres pilares:

- Serán objeto de gravamen todos los beneficios que se desvíen hacia países con una tributación baja donde no exista una actividad económica real por parte de la empresa ahí constituida (normas relativas a sociedades foráneas controladas).
- Para desincentivar que las empresas utilicen pagos de intereses excesivos para minimizar su carga tributaria, las administraciones podrán limitar la cantidad de intereses netos deducibles de sus ingresos sujetos a tributación (normas relativas a la limitación de intereses).
- Los Estados podrán luchar contra los regímenes de elusión fiscal cuando no puedan aplicarse otras normas contra la elusión (norma general contra las prácticas abusivas).

Además, el 1 de enero del año que viene, entrará en vigor otro paquete de normas, dirigido a: *“regular las asimetrías híbridas con el fin de impedir que las sociedades exploten las diferencias existentes en la legislación tributaria de dos países de la UE para eludir impuestos, así como medidas para garantizar que los beneficios obtenidos en activos tales como la propiedad intelectual que salgan del territorio de un Estado miembro pasen a ser imposables en ese Estado (normas sobre la imposición de salida)”* (CE, 2018).

A colación del texto citado, conviene resaltar que cuando la Comisión habla de regular el traslado de beneficios de propiedad intelectual, lo que está haciendo es prohibir la práctica del doble irlandés y sándwich holandés explicado en el apartado 4.2 de este trabajo. Con ello, se pretende tapan el agujero en el sistema fiscal europeo que ha permitido la elusión de miles de millones de euros por empresas multinacionales como Google y Apple entre muchas otras.

6.3. Acuerdos de Intercambio de Información entre administraciones (AII)

La Hacienda pública española define los Acuerdos de Intercambio de Información (AII) como vías de intercambio de información entre las administraciones y *“resulta clave en el cumplimiento del objetivo de prevenir el fraude y la evasión fiscal”*.

Este tipo de tratados los suelen firmar las administraciones de los estados con altas tasas de tributación con países o territorios considerados paraísos fiscales. La finalidad de estos acuerdos es la de detectar evasión fiscal y poder eliminar la opacidad característica de estos territorios en materia de información fiscal.

Informes de la OCDE confirman que los AII entre 2009 y 2019 han permitido recaudar un total de 108.000 millones de dólares estadounidenses y 2.000 millones desde noviembre de 2018 (teniendo en cuenta únicamente los países de la OCDE).

Cuando se logra firmar un AII con una jurisdicción de baja presión fiscal se le envía una solicitud donde aparece la petición formal de información (*“on request”*) relativa a un caso concreto. La administración del paraíso fiscal responderá a su solicitud dentro de un plazo establecido aportando la información requerida.

Actualmente, la AEAT tiene publicada la lista de territorios con los que España tiene firmado un AII. Estos son:

- Andorra
- Aruba
- Bahamas
- Curaçao (Acuerdo Antiguas Antillas Holandesas)
- San Marino
- San Martín

Cabe mencionar el AII que España firmó con Estados Unidos para mejorar el cumplimiento fiscal internacional y la implementación del FACTA (Foreign Account Tax Compliance Act). Se firma en San marino en 2017 y según declaran ambos países, pretenden *“incrementar la transparencia fiscal internacional y mejorar el acceso, por parte de sus autoridades fiscales respectivas, a la información relativa a la distribución mundial de rentas, los impuestos pagados y ciertos indicadores de la ubicación de la actividad económica entre los países y territorios fiscales en los que operan los grupos multinacionales de empresas («grupos EMN») a través del intercambio automático de informes anuales país por país”* (BOE, 2017).

7. CONCLUSIONES

7.1. Descriptiva

En un contexto de globalización, aparición de empresas tecnológicas y un nuevo mercado electrónico, la competitividad entre las empresas es feroz. Los márgenes de estas se estrechan, por lo que cada vez es más difícil obtener grandes cantidades de beneficios. Es por ello que las grandes empresas con más recursos poseen grandes departamentos dedicados a la planificación fiscal de la empresa.

Lo que buscan es, mediante técnicas de planificación agresiva, erosionar al máximo sus bases imponibles, para así pagar menos impuestos y obtener un mayor beneficio. Esto se traduce, según datos de la Agencia Tributaria en su Informe de Recaudación Anual, que

las grandes empresas tributan por Impuesto de Sociedades a tasas situadas en torno al 7 por ciento, cuando la Ley del Impuesto de Sociedades en su artículo 29 apartado 1 sitúa el tipo de gravamen en un 25 por ciento.

Las principales técnicas de planificación fiscal agresiva que suelen emplear son: el “*treaty shopping*”, las operaciones vinculadas de precios de transferencia, creación de sociedades híbridas y el recurso a paraísos fiscales. No constituyen un ilícito fiscal en sí, pero demuestran el agujero existente en el sistema fiscal actual.

Este trabajo ha centrado el estudio al recurso a paraísos fiscales por las grandes empresas. El recurso a paraísos fiscales mediante la creación de enclaves *offshore* es una práctica que está amparada en la legislación tributaria pero que se encuentra limitada por normas anti abuso, como el artículo 8.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establece que, cuando el contribuyente cambie su residencia a paraíso fiscal seguirá tributando en España los 4 períodos siguientes.

Las principales vías de desvío de capitales hacia paraísos fiscales son, en primer lugar, el cambio de domicilio fiscal de la empresa y de la sede de dirección efectiva, creación de sociedades base, sociedades pantalla o instrumentales y las denominadas “rent a star” empleadas por actores y deportistas de élite para cobrar de ahí sus derechos de imagen como royalties.

El fraude fiscal tiene consecuencias negativas para la sociedad en general. En primer lugar, de carácter económico a nivel europeo y nacional. OXFAM Intermón evaluaba los daños económicos en miles de millones anuales para España y la Unión Europea. Esto atenta contra el principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la Constitución Española y dinamita el Estado de Bienestar.

Ante esta situación, Organismos Internacionales como la OCDE, el G-20 o la Unión Europea han reaccionado para construir un sistema fiscal más sólido y con menos lagunas legales de las que las empresas puedan servirse para eludir impuestos. Iniciativas como el Plan BEPS de la OCDE y el G-20, el paquete de normas ATAD de la UE y los Acuerdos de Intercambio de Información, entre otros, vaticinan un cambio hacia un sistema fiscal más robusto.

7.2. Valorativa

Tras haber recorrido este viaje por las técnicas de planificación fiscal y haber visto las lagunas fiscales que existen tanto en nuestro sistema nacional como en el europeo, siento que es necesaria una reforma a fondo de ambos sistemas tributarios.

Actualmente la potestad tributaria es competencia compartida de los Estados Miembros y la UE en virtud del principio de subsidiariedad recogido en el artículo 5 apartado 3 del Tratado de la UE. Al no ser una competencia exclusiva de la UE, dificulta mucho la homogeneidad tributaria entre Estados y facilita las prácticas abusivas de elusión fiscal.

En mi opinión personal, existe un problema importante. Yo pienso que la solución idónea sería la de delegar completamente las competencias fiscales en manos de la UE, la cual debería hacer un sistema fiscal único aplicable en todos los Estados. De esta forma evitaríamos los abusos de convenio que muchas veces derivan en dobles no imposiciones o en prácticas como el doble irlandés con sándwich irlandés.

Sin embargo, esto se antoja prácticamente imposible a corto plazo. Como anticipaba la Comisión Europea en Estrasburgo en enero de 2019, la unanimidad¹⁴ requerida para tomar decisiones fiscales dificulta mucho el avance hacia la dirección correcta. Por ello, la CE resaltaba la importancia de avanzar hacia una toma de decisiones por mayoría cualificada y dejar atrás la unanimidad.

Como esta solución de momento resulta inviable, pienso que, para parchear la situación, conviene reforzar la legislación nacional, limitar los negocios con paraísos fiscales y poner coto a los Convenios de Doble Imposición, limitando la posibilidad de actuación con ellos.

La reforma de la legislación nacional pasa por una necesaria modificación del Impuesto de Sociedades. Nuestro país ha sufrido un descalabro en la recaudación del impuesto,

¹⁴ Art. 86.1 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

habiendo reducido su recaudación de 2007 a 2017 en un 45 por ciento, según datos de la Agencia Tributaria. Como avanzábamos antes, la tasa de tributación de las grandes empresas se sitúa en torno al 7 por ciento y las pymes en torno al 15 por ciento (AEAT, 2016: 40).

Las empresas encuentran demasiadas facilidades para eludir este impuesto, por lo que considero que podría haber dos vías de actuación. La primera sería, aparte de endurecer el sistema de sanciones actual, limitar la posibilidad de creación de centros offshore destinados a eludir impuestos y una limitación del efectivo circulante para obtener datos más reales de los ingresos de las empresas vía tarjeta de crédito.

Por otro lado, una reducción del impuesto al 18 por ciento. Pienso que una bajada del IS haría regularizar su situación con Hacienda y elevaría la tasa recaudatoria del mismo. Aunque a priori parezca que la bajada del impuesto tendría consecuencias negativas, pienso que tendría el efecto contrario por la intención que las empresas tendrían de tributar. La razón es que un 25 por ciento puede percibirse como una tasa casi confiscatoria, por lo que la bajada del impuesto pienso que haría que las empresas cumplieran sus obligaciones.

Las iniciativas de la UE, OCDE y G-20 van encaminadas en la dirección adecuada, pero necesitan de la ayuda de los Estados Miembros y de una verdadera unión de fuerzas para lograr los objetivos comunes.

8. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

8.1. Bibliografía

ÁLVAREZ GALIÁN, N. (2016). *La Planificación Fiscal Agresiva en el ámbito internacional*. Jaén: Trabajo de Fin de Grado por la Universidad de Jaén.

CARPIO RIVERA, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista de Ciencias de la Administración y Economía*. 2 (3). 53-67.

DE LA CUEVA, Á. (2008). *La Planificación Fiscal Internacional*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

FATÁS y ROIG (2004). Equidad y evasión fiscal: un test experimental. *Revista de economía aplicada*. 34 (13). 17-37.

GARZÓN ESPINOSA, A. (2011). Paraísos fiscales en la Globalización financiera. *Revista HAOL*. 26 (1). 141-153.

GUTIÉRREZ DE PABLO, G. (2015). Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos. *Tesis doctoral*. Málaga.

HERNÁNDEZ VIGUERAS, J. (2009). *Los paraísos fiscales*. Madrid: Editorial AKAL.

LALANNE, G. (2006). Economía de opción y fraude de ley en el Derecho Tributario. *Revista 44*. 10 (3). 103-141.

MARTÍN LÓPEZ, J (2015). Planificación fiscal agresiva y normas anti abuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias. *Quincena Fiscal*. Nº8. 22-45.

MARTÍN y CALDERÓN. (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? *Quincena Fiscal Aranzadi*. 1 (2). 87-115.

PEDROSA LÓPEZ, J. (2015). El plan de acción BEPS de la OCDE: Pasado, Presente y Futuro. *Actualidad jurídica Iberoamericana*. 2. 689-706.

PELÁEZ MARTOS, J.M. (2009). El fraude fiscal en España. *Revista economía exterior*.49 (1). 18-22.

RIVAS CORONADO, N. (2000). *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría y Factores a Considerar*. Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2013). La interpretación jurisprudencial del concepto de Beneficiario Efectivo en el Ámbito Internacional. *Revista Crónica Tributaria*. 149 (1). 153-97.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2018). *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Madrid: Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre.

SAMPLÓN SALVADOR, R. (2006). Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal. *Instituto de Estudios Fiscales*. 2007 (3). 205-217.

SOLÓRZANO URETA, S. (2012). Los... ¿paraísos fiscales? *Revista de Derecho Fiscal*. 6 (1). 27-41.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, W. (2017). Planificación fiscal agresiva, el nuevo paradigma de la norma de precios de transferencia y la elusión en el Código Tributario. *Revista IUS ET Veritas*. Nº 54. 244-259.

YUPANGUI CARRILLO, Y. (2010). *Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria y Figuras Relacionadas*. Ponencia presentada en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena-Colombia.

8.2. Fuentes de Internet

BLANCO, N. (2018). ¿Cómo funciona un paraíso fiscal? *FORBES*. Extraído el 04/06/2019 desde, <http://forbes.es/business/10095/como-funciona-un-paraiso-fiscal/>

CRUZADO, C. (2018). ¿Cómo funciona el esquema de doble irlandés con sándwich holandés? *Diario Quora*. Extraído el 10/06/2019 desde,

<https://es.quora.com/C%C3%B3mo-funciona-el-esquema-de-doble-irland%C3%A9s-con-s%C3%A1ndwich-holand%C3%A9s>

ESTRADA ALONSO, M. (2016). ¿Planificación fiscal agresiva o de economía de opción?: Estudio del caso de Hong Kong Nicaragua Canal Development Group. *Revista de Derecho*. 12 (3). 43- 68. Extraído desde, <https://www.justiciafiscal.org/wp-content/uploads/2016/09/457-1823-1-PB.pdf> Último acceso: 06/06/2019.

FUERTE, A. (2019). ¡Son las finanzas, estúpidos! *ATTAC*. Extraído el 12/06/2019 desde, <https://www.attac.es/2019/05/22/son-las-finanzas-estupidos/>

JIMÉNEZ, L. (2017). Andorra: el final del paraíso fiscal y bancario. *Economía digital*. Extraído el 03/06/2019 desde, https://ideas.economiadigital.es/analisis-economico-y-empresarial/andorra-el-final-del-paraíso-fiscal-y-bancario_188414_102.html

LAWDER, D. (2016). FMI, Banco Mundial, ONU y OCDE se unen para frenar la evasión fiscal. *Revista Reuters*. Artículo editado por Hernán García. Extraído el 02/06/2019 desde, <https://lta.reuters.com/articulo/finanzas-organizaciones-impuestos-idLTAKCN0XG1Z2>

OCDE (2006). *Glosario de términos fiscales de la OCDE*. Extraído el 02/06/2019 desde, <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>

OLIVERES, A. (2018). Diez años de crisis y lecciones no aprendidas. *ATTAC*. Extraído el 10/06/2019 desde, <https://www.attac.es/2018/12/11/diez-anos-de-crisis-y-lecciones-no-aprendidas/>

ORSC (2015). Obligaciones fiscales de las empresas y Responsabilidad Social Corporativa. *Diálogos para la acción*. Extraído el 08/06/2019 desde, https://observatoriorsc.org/wp-content/uploads/2014/07/RSC_y_obligaciones_fiscales_OBRSC.pdf

OXFAM INTERMÓN (2017): “*El dinero que no ves*” Extraído el 09/06/2019 desde, <https://www.oxfamintermon.org/sites/default/files/documentos/files/el-dinero-que-no-ves.pdf>

OXFAM INTERMÓN (2018). BEPS o cómo las multinacionales llevan sus beneficios a paraísos fiscales. Extraído el 12/06/2019 desde, <https://www.attac.es/2018/04/23/beps-o-como-las-multinacionales-llevan-sus-beneficios-a-paraisos-fiscales/>

OXFAM INTERMÓN (2019): “*REPARTO DESIGUAL: Cómo distribuyen valor las empresas del IBEX 35*” Extraído el 06/06/2019 desde, <https://www.oxfamintermon.org/sites/default/files/documentos/files/informe-reparto-desigual-ibex-35-2019.pdf>

ROMERA, J. (2019). Google logra un beneficio en Bermudas de 12.600 millones...y tributa al 0%. *Diario El Economista*. Extraído el 11/06/2019 desde, <https://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/9646427/01/19/Google-logra-un-beneficio-en-Bermudas-de-12600-millones-y-tributa-al-0.html>

SÁNCHEZ GALÁN, J. (2018). Centros off-shore. *Economipedia*. Extraído el 10/06/2019 desde, <https://economipedia.com/definiciones/centros-off-shore.html>

SERRANO ANTÓN, F. (2015). Planificación fiscal agresiva: últimos avances en BEPS y en la UE. *Artículo de la revista electrónica Legal Today*. Extraído el 03/06/2019 desde, <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/planificacion-fiscal-agresiva-ultimos-avances-en-beps-y-en-la-ue>

8.3. Legislación, Convenios y Documentos de Organizaciones Internacionales.

AEAT (2016). Informe Anual de Recaudación Tributaria. *Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas*.

AEAT (2017). Resolución de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017.

BOE (2017). Acuerdo administrativo entre la autoridad competente del Reino de España y la autoridad competente de los Estados Unidos de América para el intercambio de informes país por país, hecho en San Marino y Madrid el 13 y el 19 de diciembre de 2017.

COMISIÓN EUROPEA (2017). Frenar la Planificación Fiscal Abusiva. *Fichas temáticas del semestre europeo*.

COMISIÓN EUROPEA (2018). Comunicado de prensa respecto de la Directiva 2019/1. Bruselas.

COMISIÓN EUROPEA (2019): Hacia una toma de decisiones más eficiente y democrática en materia de política fiscal de la UE.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA de 1978.

CORPORATION TAX LAW. Ley del Impuesto de Sociedades en Irlanda.

DIRECTIVA (UE) 2019/1 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 11 de diciembre de 2018 encaminada a dotar a las autoridades de competencia de los Estados miembros de medios para aplicar más eficazmente las normas sobre competencia y garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior.

DOUBLE TREATY AGREEMENT (DTA) of 1969 between Ireland and the Netherlands.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 288 de 24/11/2014.

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.

OCDE (2014). Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios. *Nota explicativa*. Informes finales 2015.

OCDE. (2017). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*.