



FACULTAD DE DERECHO

**LA EMPRESA TRANSNACIONAL Y LOS
PARAÍOS FISCALES: ANÁLISIS Y
VALORACIÓN DE LOS ÚLTIMOS
AVANCES EN LA UE Y LA OCDE**

Especial referencia al comercio electrónico a
través de filiales situadas en paraísos fiscales

Autor: Carmen Ramírez Gómez de la Torre

Director: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid

Abril 2014

Carmen

Ramírez

Gómez de la
Torre



**LA EMPRESA TRANSNACIONAL Y LOS PARAÍOS FISCALES: ANÁLISIS Y
VALORACIÓN DE LOS ÚLTIMOS AVANCES EN LA UE Y LA OCDE**

Especial referencia al comercio electrónico a través de filiales situadas en paraísos fiscales

Resumen

Este trabajo analiza la trascendencia del paraíso fiscal como instrumento de planificación fiscal internacional en lo que al desarrollo de actividades de comercio electrónico se refiere. Son ya un número considerable las corporaciones que a nivel mundial y por motivos fiscales han decidido trasladar la tributación de su comercio electrónico a otros países distintos al de residencia con el fin de gozar de mejores condiciones tributarias, lo que ha desembocado en pérdidas recaudatorias de los Estados de residencia de estas empresas y ha desatado la consiguiente polémica. La pregunta que se nos plantea y a la cual se tratará de dar respuesta en este trabajo es la siguiente: ¿Están estas empresas evadiendo sus obligaciones fiscales o por el contrario se limitan a aprovechar la fiscalidad más favorable que, en parte, viene dada por las lagunas legales existentes en las diferentes normativas?

Palabras clave

Planificación Fiscal Internacional, Paraíso Fiscal, Comercio Electrónico, OCDE y UE

Abstract

This paper analyzes the implications of the use of tax havens in international tax planning as development of e-commerce activities are concerned. There are many global corporations which, due to tax reasons, have decided to shift the level of its e-commerce taxation to other countries in order to enjoy better tax conditions. This has resulted in loss of tax levying in the State of residence of these companies and consequently has sparked controversy. The question we face and to which we will try to answer in this paper is as follows: Are these companies evading their tax obligations or they are just taking advantage of the most favorable taxation what partly is given by the existing loopholes in regulations?

Key words

International Tax Planning, Tax Haven, E-commerce, OECD and EU

ÍNDICE

1. LISTADO DE ABREVIATURAS.....	7
2. INTRODUCCIÓN	9
3. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL: CONCEPTO, IMPORTANCIA Y SITUACIÓN ACTUAL	11
1.1. Concepto e impacto de la planificación fiscal internacional	11
1.2. Situación actual.....	12
4. LOS PARAÍDOS FISCALES COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL.....	17
1.1. Concepto de paraíso fiscal y de regímenes fiscales perniciosos.....	17
1.2. Actividad internacional en el seno de la OCDE, con apoyo del G7/G8/G20..	18
1.3. Utilidad de los paraísos fiscales y centros financieros <i>offshore</i> para la planificación fiscal	26
1.4. Evolución y situación actual de los paraísos fiscales en la normativa europea y española	29
1.1.1. Evolución y actividad de la UE en la materia	29
1.1.1.1. El Código de Conducta	30
1.1.1.2. La Directiva Del Ahorro	31
1.1.1.3. El plan de Acción de la UE.....	32
1.1.2. Normativa interna española.....	34
1.1.1.1. La Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006.....	34
1.1.1.2. El Real Decreto 1080/1991	35
5. COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE PARAÍDOS FISCALES Y PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	38
1.1. Introducción	38
1.2. Delimitación conceptual de comercio electrónico: concepto tributario propio de comercio electrónico	39
1.3. El concepto de establecimiento permanente en comercio electrónico.....	41
1.4. El comercio electrónico desde paraísos fiscales como instrumento de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.....	46
1.5. En particular, el caso Inditex	47
1.1.1. Antecedentes de hecho	47
1.1.2. Estructura de tributación utilizada en Irlanda.....	47
1.1.3. El análisis de los estándares internacionales demuestra que Irlanda no tiene la consideración de paraíso fiscal sino de territorio de nula o baja tributación	

6.	CONCLUSIONES	54
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	57
8.	ANEXO.....	63

1. LISTADO DE ABREVIATURAS

AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
AEOI	Automatic Exchange of Information
AII	Acuerdo de Intercambio de Información
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Consejo Europeo
CEE	Comunidad Económica Europea
CEF	Centro de Estudios Fiscales
DOCE	Diario Oficial
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros
EEUU	Estados Unidos de América
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
FMI	Fondo Monetario Internacional
HTTP	Hypertext Transfer Protocol
I+D	Inversión y Desarrollo
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISP	Internet Service Provider
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades
MCOCDE	Modelo de Convenio de Organización para la Cooperación y el desarrollo económico
OCDE	Organización para la Cooperación y el desarrollo económico
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
RD	Real Decreto
SAE	Sociedad Anónima Europea
SCE	Sociedad Cooperativa Europea
<i>Supra.</i>	Término latino que significa “arriba”
TCA	Taxes Consolidation Act
TFI	Transparencia Fiscal Internacional

TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades
UE	Unión Europea
<i>Vid.</i>	Abreviatura latina de <i>viden</i> , que significa “véase”

2. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto llevar a cabo un análisis del paraíso fiscal como instrumento de planificación fiscal internacional, haciendo especial hincapié sobre las implicaciones que tiene el desarrollo del comercio electrónico con base en paraísos fiscales.

Esta figura se plantea por cuestiones de actualidad en la medida en que como consecuencia, entre otras cosas, de la crisis económica y presupuestaria, muchas de las grandes corporaciones a nivel mundial han trasladado su comercio electrónico y con ello la tributación de esta parte del negocio a otros países distintos al de residencia con el fin de gozar de mejores condiciones tributarias, lo que ha desembocado en pérdidas recaudatorias de los Estados de residencia de estas empresas y la consiguiente polémica.

La metodología que se ha empleado para elaborar el presente trabajo ha sido el análisis descriptivo a través de métodos cualitativos. Para ello he acudido a fuentes de información tanto primarias como secundarias. Como fuentes primarias de información se han utilizado por un lado, la legislación y normativa tanto a nivel internacional como nacional pertinentes al objeto del presente trabajo así como la obra de *Fiscalidad Internacional* de Serrano Antón. Además, se han consultado también múltiples fuentes secundarias de información, con el fin de ahondar en determinados aspectos del estudio y complementar el trabajo, entre las cuales se encuentran algunas crónicas tributarias como *Actividad Financiera Societaria Offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales* de García Pérez y *La Fiscalidad Internacional del comercio electrónico* de Nocete Correa, entre otros.

Si bien el paraíso fiscal afecta tanto a personas físicas como a personas jurídicas, dentro de las jurídicas analizaremos exclusivamente la parte que afecta al Impuesto de Sociedades, en la medida en que las cuestiones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados entre otras cuestiones conexas, exceden del ámbito del presente Trabajo de Fin de Grado.

Con el objetivo de realizar tal tarea, el desarrollo del presente trabajo se ha dividido en tres partes:

En primer lugar, y con el fin de contextualizar el análisis que se va a llevar a cabo, se proporcionará una visión general de la importancia de la planificación fiscal internacional dado el creciente proceso de internacionalización que ha experimentado la gran empresa española en los últimos años con el fin de responder a la globalización de la economía.

En segundo lugar, se analizará en profundidad el concepto de paraíso fiscal desde el punto de vista de la OCDE y como instrumento de planificación fiscal internacional así como el tratamiento que se le da a los paraísos fiscales desde las normativas europea y española.

Por último, se estudiará el desarrollo del comercio electrónico desde paraísos fiscales a través de su delimitación conceptual y el concepto de establecimiento permanente, y en la planificación fiscal en Impuesto de Sociedades a través del análisis del caso Inditex y la estructura de tributación irlandesa.

3. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL: CONCEPTO, IMPORTANCIA Y SITUACIÓN ACTUAL

1.1. Concepto e impacto de la planificación fiscal internacional

Actualmente, debido al creciente proceso de internacionalización que ha experimentado la empresa española en los últimos años y con el fin de responder a la globalización de la economía entre otros motivos, la importancia de la planificación fiscal internacional en el marco de la gestión empresarial se ha incrementado considerablemente.

La planificación fiscal internacional se ha definido por la doctrina como “el sometimiento de un cierto hecho, acto o negocio a un plan que tiene en cuenta su trascendencia en los ordenamientos de dos o más Estados¹”. En esta misma línea se ha sostenido que:

La planificación surge cuando existen alternativas igualmente legales para el tratamiento de un supuesto de hecho y siempre que dichas alternativas sean tratadas de forma diversa por los sistemas fiscales relevantes en cada caso. La planificación fiscal consiste, precisamente, en determinar entre ellas la alternativa que permita “minimizar” la carga tributaria [...] mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles².

De modo que, las empresas españolas, con el fin de dar respuesta a la globalización económica actual han de dar especial importancia a su planificación fiscal internacional. En este sentido, si analizásemos la legislación fiscal española, podríamos ver cómo durante los último veinte años se han implantado sucesivas medidas e incentivos fiscales a la internacionalización, por ejemplo, los mecanismos para evitar la doble imposición internacional contenidos en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) para la empresa española que invierten en el extranjero han supuesto un aumento considerable en la rentabilidad de sus inversiones³.

Además, la globalización económica desemboca en una competencia empresarial a su vez global, en la medida en que estos competidores pueden estar situados en otros países cuyas jurisdicciones dispensen un trato más favorable a su beneficio empresarial,

¹Vid. SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, 4ª Edición, CEF, 2010, pp.1453-1498.

²Vid. RODRÍGUEZ SANTOS, L, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 399 y ss.

³Vid. SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, 4ª Edición, CEF, 2010, p. 1454.

lo que puede suponer una ventaja para ellos y la consiguiente desventaja para la empresa cuyo régimen fiscal sea menos beneficioso⁴.

Por todo esto, la planificación de la fiscalidad internacional es un punto fundamental a tener en cuenta por las empresas en cualquier proceso de internacionalización ya que ésta tiene un impacto directo en la rentabilidad de las inversiones proyectadas.

En conclusión, el objetivo principal de la planificación fiscal internacional es la disminución de la carga global fiscal definitiva relacionada con una determinada inversión, reduciendo impuestos en el país de destino y reduciendo impuestos o consiguiendo un diferimiento fiscal en el país de residencia, pero dentro siempre de la más estricta legalidad⁵.

Siguiendo a SERRANO ANTÓN, la planificación fiscal internacional buscará:

- Evitar la doble imposición internacional
- Mejorar la eficiencia del proceso inversor, por ejemplo, estableciendo las actividades financieras del grupo en una jurisdicción que facilite ese tipo de actividades
- Conseguir la eficiente estructuración del grupo internacional, evitando cargas fiscales innecesarias
- Optimizar los flujos monetarios y de tesorería y el reforzamiento del negocio

En definitiva, la gran importancia y el impacto de la fiscalidad internacional en las decisiones empresariales de salida al exterior hacen que, en numerosas ocasiones, esta planificación determine dónde invertir y cómo hacerlo, así como la manera en la que estructurar la inversión.

1.2. Situación actual

Partiendo de la exposición que realiza SERRANO ANTÓN en su manual de *Fiscalidad Internacional* procederemos a analizar los distintos aspectos que influyen o han influido en que el contexto de la planificación fiscal internacional sea el que es actualmente.

⁴ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp.11-15.

⁵ Vid. ARESPACOCCHAGA, J., *Planificación fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.540-546.

El desarrollo de las nuevas tecnologías y de los sistemas de información ha facilitado notablemente el conocimiento de los diferentes ordenamientos jurídicos de terceros países, y es esta disparidad de jurisdicciones lo que hace de la planificación fiscal internacional una disciplina imprescindible.

Como consecuencia de la globalización, un gran número de países han modificado sus ordenamientos jurídicos con el fin de adecuarlos a las necesidades de la internacionalización de la economía mundial para de ese modo hacer de su país algo más atractivo en lo que a captación de inversiones se refiere (como por ejemplo la creación de regímenes fiscalmente aplicables a sociedades para la realización de determinadas actividades: *holding*, financiera, *royalties*, etc.). Durante los últimos años se ha empezado a dar una verdadera competencia fiscal entre Estados, incluso entre países de la OCDE⁶.

En lo que a armonización⁷ del Impuesto de Sociedades en la UE se refiere, en 1990 se creó un Comité para que revisase las diferencias existentes en materia de este impuesto. Éste formuló recomendaciones específicas destinadas a eliminar la doble imposición de los flujos de ingresos transfronterizos y a armonizar los tres componentes del impuesto de sociedades: las tarifas, la base imponible y el sistema de cobro administrativo. La necesidad de eliminar la doble imposición, garantizar la imposición efectiva y prevenir la evasión fiscal fueron los objetivos de estas medidas.

En la tributación de los grupos de empresas el principal problema para aquellos que deseaban aprovechar las ventajas del mercado único era la dificultad de la cooperación transfronteriza entre empresas establecidas en la Comunidad, por lo que en 1990 el Consejo⁸ adoptó dos Directivas para eliminar algunos de los obstáculos:

⁶ La OCDE es una organización no lucrativa fundada en 1961 que agrupa a 31 países miembros con la finalidad, entre otras, de apoyar al desarrollo económico sostenible, elevar los niveles de vida, la estabilidad financiera y contribuir al crecimiento mundial. Mantiene relaciones con otros 100 países. En materia fiscal mantiene abiertos numerosos foros incluido el de prácticas fiscales perjudiciales.

⁷ CUENCA, E., NAVARRO, M., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Universidad de Granada, pp. 1-15.

⁸ FUEST, C., *The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base*, Oxford Review of Economic Policy 24(4), 2008, pp. 720-739.

- La Directiva⁹ sobre fusiones (90/434/CEE)¹⁰ del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que pretendía reducir las medidas fiscales que pudieran obstaculizar la reorganización de empresas situadas en dos o más Estados miembros.
- La Directiva¹¹ sobre matrices y filiales (90/435/CEE) del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices de Estados Miembros diferentes elimina la doble imposición de los beneficios distribuidos entre las empresas matrices en un Estado miembro y sus filiales en otro Estado miembro.

La Directiva (90/434/CEE), desde su publicación, ha sido objeto de críticas que llevaron en 1993 a una propuesta de modificación que se basaba en dos puntos, por un lado en ampliar el ámbito de la Directiva 90/434/CEE a todas las sociedades sujetas al impuesto sobre los beneficios societarios, independientemente de su forma jurídica y por otro en conciliar lo señalado en la Directiva 90/434/CEE con lo regulado en la Directiva 90/435/CEE. Así, en el año 2003 la Comisión aprobó una propuesta de modificación de la Directiva 90/434/CEE que se plasmó en la Directiva 2005/19/CE que introdujo como novedades la incorporación de nuevas operaciones como las escisiones parciales y el cambio¹² de domicilio social entre Estados miembros diferentes.

Además, los Estados miembros firmaron el Convenio (90/436/CEE), de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas basado en el artículo 293 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea que introducía un procedimiento de arbitraje para evitar la doble

⁹ Esta Directiva difiere la tributación de las plusvalías que se generaran en las operaciones transfronterizas de reestructuración empresarial que se realizaran mediante fusiones, escisiones, aportaciones de activo o canjes de acciones. Con esta medida la reestructuración sería sin coste fiscal inmediato de sociedades comunitarias, permitiéndoles, de este modo, mejorar su competitividad.

¹⁰ LÓPEZ, J., *Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales*, Crónica Tributaria Nº 116/2005, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 81-112.

¹¹ Completó a la anterior ya que si la primera facilitaba la constitución de grandes grupos europeos, ésta pretendía su correcto funcionamiento tras su constitución.

¹² En cuanto al cambio de domicilio social, se trata de una reorganización interna dirigida a alterar el lugar de implantación de la empresa como consecuencia de la adopción de los estatutos de la Sociedad Anónima Europea (SAE) y de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), en cuyos regímenes jurídicos se da esta posibilidad.

imposición en caso de corrección de los beneficios entre empresas asociadas de distintos Estados miembros.

Por otro lado, las autoridades fiscales juegan un papel esencial en la medida en que tanto las legislaciones internas como los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) han establecido una serie de medidas anti abuso con el fin de poner límites a determinadas prácticas que pueden ser consideradas como abusivas o perniciosas en el ámbito de actuación de la planificación fiscal internacional. Algunas de estas medidas son por ejemplo la inclusión de reglas de Transparencia Fiscal Internacional (en adelante, TFI) o de limitación de la deducibilidad de intereses en los ordenamientos internos o la inclusión de cláusulas¹³ en el ámbito de los Convenios de Doble Imposición que busquen impedir un uso indebido de los beneficios fiscales recogidos en ellos.

Respecto a los trabajos que se han llevado a cabo en el seno de la UE¹⁴, en 1997 se aprobó el denominado “*paquete fiscal*” (que incluía la Propuesta de Directiva de Tributación del Ahorro, la Propuesta de Directiva de Intereses y Cánones y el Código de Conducta con la lista de medidas perniciosas), si bien, el Consejo ha continuado analizando periódicamente las medidas fiscales de los Estados miembros¹⁵.

Se ha de remarcar que, tanto OCDE como UE han realizado trabajos anti paraíso y han estudiado una serie de medidas fiscales perniciosas con el fin de limitar la comisión de prácticas abusivas fruto de la internacionalización y los consiguientes vacíos legales¹⁶.

Como se ha indicado anteriormente, el intercambio de información supone en la actualidad un mecanismo esencial¹⁷ en los regímenes tributarios de los Estados, dirigido

¹³ Un ejemplo de estas cláusulas son las denominadas cláusulas de *Limitation on Benefits*, cláusulas que establecen restricciones a la aplicación de los beneficios del convenio en los supuestos en los que se pretenda lograr la protección del tratado por el mero hecho de interponer una sociedad “vacía”, consiguiendo con esto asegurar la aplicación del convenio meramente por el *beneficiario efectivo* de las rentas. (Sobre la interpretación del concepto de *beneficiario efectivo*, así como la jurisprudencia internacional y española relativa a la aplicación de dicho concepto, *vid.* CEBALLOS MORALES, A., *El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia*, Colaboración 10/10, vol. 10/2010, Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de formación*, 2010, pp. 31-40; y MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Beneficial Ownership: Current trends*, *World Tax Journal*, 2010, pp. 35-63).

¹⁴ *Vid.* Los paraísos fiscales como instrumento de planificación fiscal internacional, Evolución y situación actual de los paraísos fiscales en la normativa internacional y española, Evolución y actividad de la UE en la materia del presente TFG.

¹⁵ Tanto de los nuevos Estados resultantes de las sucesivas ampliaciones de la UE, como las nuevas medidas fiscales introducidas en los Estados miembros que ya habían pasado un primer examen.

¹⁶ *Vid.* Los paraísos fiscales como instrumento de planificación fiscal internacional, Actividad internacional en el seno de la OCDE, con apoyo del G7/G8/G20, del presente TFG.

a la lucha contra actividades delictivas. Este mecanismo permite que se pueda distinguir entre jurisdicciones tradicionales y paraísos fiscales en lo que a la falta de transparencia se refiere.

Debido a la especial relevancia que mantiene el intercambio de información en la actualidad, la misma ha sido objeto de regulación desde distintas perspectivas, especialmente desde diversos ámbitos como son el Derecho internacional, el Derecho en la UE y los Derechos nacionales.

¹⁷ El intercambio de información constituye un mecanismo esencial cuya finalidad primordial radica en favorecer la correcta aplicación de los regímenes tributarios sustantivos establecidos por los distintos Estados, convirtiéndose en una herramienta fundamental tanto para las Administraciones tributarias que pretenden evitar la pérdida de recaudación derivada de la falta de conocimiento de las rentas obtenidas por sus contribuyentes en otros Estados, como para los propios contribuyentes que pretendan una correcta determinación de sus deudas tributarias evitando la aplicación de las medidas diseñadas en las normativas tributarias estatales ante la ausencia de dicha información, ya que éstas pueden, en muchos casos, conducir a un tratamiento fiscal más gravoso que el resultante de la aplicación del sistema tributario ordinario del Estado en cuestión. Además de presentar esa utilidad instrumental, el intercambio de información se ha convertido también en uno de los aspectos que denotan la existencia de un sistema tributario completo y complejo en un determinado país, hasta el punto de convertirse en el criterio fundamental que permite distinguir entre jurisdicciones fiscales tradicionales y paraísos fiscales. Junto a estas finalidades específicamente tributarias, el intercambio de información se ha erigido en mecanismo de lucha contra determinadas actividades delictivas, permitiendo identificar tanto el origen de los fondos con que se financia, por ejemplo, el terrorismo, como la existencia de Estados que, adoptando una determinada postura contraria al intercambio de información tributaria, favorecen, voluntaria o involuntariamente, dichas actividades (Vid. PRADO, M.P., NOCETE, FJ., *Intercambio de Información Tributaria: Entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*, Crónica Tributaria N° 139/2011, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pp. 139-141).

4. LOS PARAÍOS FISCALES COMO INSTRUMENTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

1.1. Concepto de paraíso fiscal y de regímenes fiscales perniciosos

El nacimiento y evolución histórica de los paraísos fiscales tuvo lugar como consecuencia del desarrollo industrial y económico de los años sucesivos de la posguerra y la paulatina descolonización de Estados y territorios pertenecientes a las principales potencias europeas.

Así, motivados por diferentes circunstancias, algunos de estos Estados y territorios diseñaron sus propios sistemas fiscales con el fin de atraer y captar capitales extranjeros a través de una serie de estructuras jurídico-fiscales¹⁸.

En el año 1987, la OCDE determinaba que un país o territorio desempeña el papel de paraíso fiscal cuando éste encuadraba sus actividades como prácticas fiscales perjudiciales por la competencia que suponen para otros sistemas fiscales estatales. De este modo, diferenciaba entre paraísos fiscales y regímenes tributarios preferenciales nocivos en países que no son paraísos fiscales.

En el caso de los paraísos fiscales, el sistema está diseñado para ofrecer una estructura tributaria baja o inexistente sobre el capital móvil geográficamente y en el caso de los regímenes tributarios preferenciales, éstos se dan cuando un país ofrece un sistema tributario que da un tratamiento especial a determinadas categorías de capital entrante¹⁹.

La referencia a *paraísos fiscales* ha sido adoptada desde hace tiempo en el lenguaje generalizado para identificar a aquellos Estados que ofrecen un sistema fiscal ventajoso frente a otros, en la medida en la que las tasas aplicables en dichos territorios por las rentas o ingresos gravados son muy bajas o incluso no aplican una tasa²⁰.

El Derecho Internacional no prevé una definición jurídica sobre el concepto de paraíso fiscal, por lo que resulta necesario recurrir a las definiciones proporcionadas por

¹⁸Vid. BADENES PLA, N., *Elusión fiscal internacional*, Tomo II, Actualidad Financiera, 1994, p.305.

¹⁹Vid. MOLINA, E; PEDRAZA, A., "Paraísos Fiscales: Una aproximación a escala global", *Revista Oikonomos*, Año 1 Vol.2, 2010, pp. 98-111.

²⁰ Vid. ECHAIZ, D., "Los paraísos fiscales y las empresas *off-shore*", *Revista Actualidad Jurídica*, Número 231, 2013, pp. 249-257.

organismos internacionales en Informes o Recomendaciones de carácter no vinculante para sus miembros.

1.2. Actividad internacional en el seno de la OCDE, con apoyo del G7/G8/G20

En el año 1998, el G-7 solicitó de la OCDE la preparación de un informe en el que se determinaran las características principales de los paraísos fiscales o jurisdicciones preferentes y una lista explícita²¹ de estos territorios.

El resultado de esto fue el informe “*OCDE Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” sobre prácticas fiscales perjudiciales, aprobado por el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1998²², que estableció una serie de criterios con el fin de determinar los países o territorios (que denomina jurisdicciones) considerados paraíso fiscal²³.

Los cuatro factores clave para considerar a una determinada jurisdicción como paraíso fiscal²⁴ establecidos por el citado informe son los siguientes:

- a) Ausencia de impuestos para las rentas generadas por las actividades económicas, si bien, ésta es una condición necesaria pero no suficiente: si la jurisdicción en cuestión impone impuestos indirectos pero no directos, se recurrirá a los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es paraíso fiscal.
- b) Falta de intercambio efectivo de información con fundamento en una legislación y prácticas administrativas que permiten a las empresas y particulares beneficiarse con normas basadas en el secreto frente a la fiscalización de las

²¹ En 1998 los paraísos fiscales reconocidos como tales por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) fueron: Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Bahrein, Bermudas, Belice, Chipre, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernesey, Isla de Jersey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Malta, Mauricio, Montserrat, Nauru, Panamá, Samoa, San Cristóbal y Nieves, San Marino, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Seychelles y Vanuatu. También son considerados paraísos fiscales por otras fuentes: Andorra, Arabia Saudí, Emiratos Árabes Unidos, Fiji, Hong Kong, Islas Marianas, Jamaica, Jordania, Líbano, Liberia, Liechtenstein, Luxemburgo, Omán, Reino Unido, Suiza y Uruguay.

²² Vid. OECD, *Competencia fiscal perjudicial: Un problema global emergente (Harmful Tax Competition: An emerging global issue)*, OECD, París 1998.

²³ Vid. CARPIZO, J; SANTAELLA M., *De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al Global Level Playing Field. La evolución de los trabajos de la OCDE*, vol. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales 2007, pp. 27-45.

²⁴ Vid. GARCÍA PÉREZ, JA., *Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 53-72.

respectivas autoridades, que impiden el intercambio de información de sus contribuyentes con otros países. El intercambio de información limitado a determinadas cuestiones criminales no obsta para dicha consideración.

- c) Ausencia de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas. Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos, la jurisdicción en cuestión se considerará paraíso fiscal.
- d) Ausencia de requerimiento de que se ejerza una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio, por el hecho de que sólo quieren atraer inversiones que acuden a dichos lugares por razones meramente tributarias, en definitiva, se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país. Para²⁵ distinguir cuándo se exige que haya actividad *onshore*, se comprobará si la jurisdicción diseña el régimen fiscal de manera que excluye de sus ventajas a los residentes o si limita su aplicabilidad a operaciones con no residentes, es decir, si lo que está diseñando es, en realidad, un régimen *offshore*²⁶.

El citado informe de la OCDE, define igualmente el concepto de régimen fiscal pernicioso o régimen fiscal perjudicial a través de cuatro criterios, de los cuáles es necesario que se cumpla el primero y alguno de los tres adicionales:

- a) De igual modo que en el caso del paraíso fiscal, la tributación ha de ser nula o baja, si bien ésta es una condición necesaria aunque no suficiente.
- b) Ha de darse una estanqueidad o asilamiento del régimen, bien porque se limita la aplicación del mismo a operaciones con no residentes (*Principio de estanqueidad objetiva*) o bien porque los residentes no puedan beneficiarse de dicho régimen (*Principio de estanqueidad subjetiva*).
- c) Ha de existir una falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento de la administración.

²⁵ Vid. ECHAIZ, D., “Los paraísos fiscales y las empresas *off-shore*”, *Revista Actualidad Jurídica*, Número 231, 2013, pp. 249-257.

²⁶ El término *offshore* surge en los años 30 en Estados Unidos como consecuencia de la práctica de la época de utilizar islas fuera de las fronteras nacionales para reducir la carga impositiva. En la actualidad, el FMI considera centro financiero *offshore* aquel que tiene una actividad y tamaño desproporcionado para la economía propia de la jurisdicción donde opera.

- d) Falta de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de este tipo de regímenes.

Este mismo informe de la OCDE establece una serie de recomendaciones con el fin de que se eviten los efectos de la competencia fiscal perjudicial. Se establecieron tres tipos de recomendaciones: unilaterales, bilaterales y multilaterales. Las unilaterales son aquellas recomendaciones realizadas con el fin de que se incorporen en la legislación interna de cada país, las bilaterales conciernen a los Convenios de doble imposición y las multilaterales tienden a intensificar la cooperación internacional de los Estados²⁷.

Estas recomendaciones, de acuerdo con el Tratado constitutivo de la OCDE²⁸, son más un compromiso político que obligaciones vinculantes para los países miembros: estamos hablando del denominado *soft law*²⁹ o Derecho blando, aplicado a instrumentos cuya juridicidad es dudosa o se cuestiona su fuerza vinculante, ahora bien éstos participan en el proceso de creación de las normas de Derecho interno así como su valor de interpretación.

En el año 2000, se publicó por primera vez un informe de la OCDE que contenía una lista de paraísos fiscales en la que figuraban un total de 35 jurisdicciones (incluyendo países y territorios dependientes o asociados de los Estados miembros de la OCDE) advirtiendo a las mismas a cooperar o se arriesgaban a que se les aplicara conjuntamente las medidas anti paraíso³⁰ o defensivas. A cambio de que las mismas cooperaran se les

²⁷ Vid. GARCÍA PÉREZ, JA., *Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 53-72.

²⁸ El tratado constitutivo de la OCDE fue firmado el 14 de diciembre de 1960 en París. En su artículo 6.3 se establece que “ninguna decisión será obligatoria para miembro alguno hasta que no haya sido incorporada a su ordenamiento jurídico conforme a las disposiciones de su procedimiento constitucional. Los otros miembros podrán acordar que tal decisión se aplique provisionalmente a ellos”.

²⁹ La configuración dogmática del *soft law* se realiza en el marco del Derecho internacional y, en particular, en el ámbito de las organizaciones internacionales. Bajo este término se recogen los actos o instrumentos jurídicos sin carácter obligatorio pero incardinados en el sistema de fuentes, tales como recomendaciones, resoluciones, instrucciones, planes, circulares, normas técnicas, cartas de servicios, códigos de conducta o de buen gobierno, entre otros, cuyo elemento común es el de causar dificultades al intérprete del derecho. (Para más información Vid. entre otros: ALARCÓN, G., *Convenios y Directrices de la OCDE, Códigos de Conducta de la UE y Jurisprudencia del TJUE*” y SARMIENTO, D., *La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law*, Cuadernos de Derecho Público, nº 28, 2006, pp. 221-261, p. 223).

³⁰ Las medidas anti-paraíso se disponen para combatir tanto la evasión como la elusión fiscal.

eliminaría del citado listado³¹ y se les asistiría técnicamente para el acometimiento de las reformas requeridas.

En 2001, tras un cambio en la Administración de los Estados Unidos de América, este país varió su posición y pasó a considerar que cada jurisdicción fiscal era libre para el establecimiento o no de sistemas tributarios homogéneos con el estándar OCDE y que los criterios anteriormente establecidos debían matizarse. En el informe de 2001 de la OCDE, ésta aceptó la posición de EEUU y matizó la calificación de *paraíso fiscal*:

En primer lugar, desaparece el criterio de la baja o nula tributación para la calificación de paraíso fiscal no cooperativo. La consecuencia básica de esta matización es que no se aplican a este caso medidas defensivas coordinadas, por ello, un país puede ser técnicamente un paraíso fiscal pero cooperativo, si bien, cualquier jurisdicción fiscal puede establecer las medidas que considere contra estos paraísos fiscales cooperativos.

Y, en segundo lugar, se determinó que las medidas defensivas contra paraísos fiscales tenían que aplicarse del mismo modo que a los países de la OCDE, con igual plazo, retrasándose dos años la aplicación de la normativa.

En resumen, tras esta modificación, los paraísos fiscales que cumplan los requisitos de intercambio de información y transparencia, previo requerimiento, no son objeto de aplicación de medidas anti paraíso por los países de la OCDE. Sin embargo, los paraísos fiscales cooperativos que cumplan el requisito de nula o baja tributación sí podrán someterse a medidas anti paraíso adoptadas unilateralmente por cada uno de los países integrantes de la OCDE³².

Es a partir de este momento cuando los trabajos de la OCDE quedan básicamente orientados a la transparencia y el intercambio de información. Tanto en la reunión de los Ministros del G20 que tuvo lugar en Berlín en el año 2004 como en el Comité de expertos en cooperación internacional en asuntos fiscales de las Naciones Unidas de

³¹En el mismo informe, se indicaba que 6 jurisdicciones (Chipre, Malta, San Marino, Mauricio, Bermudas e Islas Caimán) no estaban en la lista en virtud de su compromiso de modificación de sus sistemas fiscales respectivos.

³² Vid. MALDONADO, A., *Análisis del cambio de posición de la OCDE: Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales*, nº 1/02 Instituto de Estudios Fiscales.

octubre de 2008 se aprobaron los estándares de transparencia e intercambio de información³³.

Los mismos están recogidos en el artículo 26 del Modelo de convenio de doble imposición, en el Modelo de Convenios Fiscales de las Naciones Unidas y en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información sobre asuntos fiscales OCDE de 2002. Este acuerdo fue elaborado por el Grupo de Trabajo del *Foro global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información*, compuesto por representantes de los países miembros de la OCDE y delegados de Aruba, Bermudas, Bahrein, Islas Caimán, Chipre, Isla de Mann, Malta, Islas Mauricio, Antillas holandesas, Seychelles y San Marino.

Los estándares de transparencia e intercambio de información³⁴ son a grandes rasgos los siguientes: intercambio de información a demanda cuando es “previsiblemente relevante” para la Administración y el cumplimiento de las normas propias de la jurisdicción firmante, ausencia de restricciones de intercambio de información como consecuencia del secreto bancario o de requerimientos de tributos internos de los firmantes, disponibilidad de información relevante y poderes para la obtención de la misma, estricta confidencialidad respecto de la información intercambiada y posibilidad de identificación de beneficiarios efectivos de sociedades.

En definitiva, los niveles de participación en el intercambio de información tributaria pueden lograrse de dos formas³⁵: bien a través de un Acuerdo de Intercambio de Información (AII) basado en el modelo de la OCDE de 2002 o bien a través de los Convenios de Doble Imposición (CDI) que incorporen una cláusula con el contenido del citado artículo 26 del Modelo de Convención OCDE, modificado en 2004, para hacerlo consistente con el Modelo de Intercambio de Información aprobado o de acuerdo con el convenio de Naciones Unidas.

En los últimos años, desde 2009, el proceso ha avanzado considerablemente, más de quinientos acuerdos han sido firmados por jurisdicciones que fueron identificadas por la OCDE como aceptantes de los estándares pero pendientes de aplicarlo.

³³ Vid. BUSTAMANTE, MD., *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE*, vol. 4/2007, Instituto de Estudios Fiscales, pp.5-21.

³⁴ Vid. ESCALONA, MA., *Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua*, vol. 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales, pp.77-87.

³⁵ Vid. MARTÍN, B., *Los acuerdos de intercambio de información*, vol.10/2010, Instituto de Estudios Fiscales, pp.109-126.

Pues bien, podemos clasificar en tres grupos a las jurisdicciones dependiendo de su grado de progreso en la adopción de los estándares internacionales de intercambio de información tributaria:

- a) Jurisdicciones que han adoptado los estándares de intercambio de información (aquellas que originalmente tenían suscritos CDI que incluían cláusula de intercambio de información y las que cumplen dos requisitos: han aceptado el estándar internacional de intercambio de información y han celebrado por lo menos doce AII o CDI).
- b) Jurisdicciones comprometidas con los estándares pero pendientes de realización de al menos doce convenios o acuerdos.
- c) Jurisdicciones que no se adhieren a los criterios de intercambio de información.

Por todo esto, podemos decir que no existe un concepto internacionalmente aceptado de paraíso fiscal, ya que a partir del cambio en 2001 de EEUU, se consideró que el sistema fiscal de cada jurisdicción es propio y puede ser establecido libremente por cada una. Lo que sí que existe es un concepto internacional de intercambio de información a efectos fiscales, al que se entiende que están adheridas el total de las jurisdicciones de cierta importancia en comercio y finanzas mundiales.

En la actualidad, siguen existiendo paraísos fiscales en el sentido de que establecen una fiscalidad privilegiada respecto del estándar normal OCDE³⁶, si bien obligados a facilitar la información relevante a los países que lo soliciten y con los que haya firmado anteriormente un AII o CDI con cláusula de intercambio de información.

En Septiembre de 2009, el Foro Global de la OCDE celebrado en Ciudad de México lideró una iniciativa para evaluar los progresos y logros alcanzados en relación con la adopción de los nuevos estándares de transparencia y cooperación en materia fiscal.

En marzo de 2010, casi ninguna jurisdicción estaba ya en la llamada lista negra³⁷ y sólo algunas jurisdicciones y centros financieros integraban la llamada “lista gris³⁸”, en la medida en que habían solicitado adherirse al nuevo *standard* fiscal internacional,

³⁶ Vid. CARPIZO, J; SANTAELLA M., *De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al Global Level Playing Field. La evolución de los trabajos de la OCDE*, vol. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales, pp.27-45.

³⁷ Listado de Estados y centros financieros que según la OCDE menos cooperan pues, no se han comprometido a respetar los estándares internacionales de intercambio de información.

³⁸ Listado de Estados y centros financieros que según la OCDE se han comprometido a respetar los estándares internacionales de intercambio de información pero que todavía no lo hacen de forma sustancial.

aunque no habían llegado a cumplirlo al tener firmados menos de doce tratados o acuerdos internacionales ajustados al *standard* internacional.

Se confirmaba así el deseo generalizado de los Estados por adherirse al *standard* internacional de la OCDE, pero el sistema permite muy distintos grados de acción real.

EEUU está liderando los avances en el intercambio de información debido a la pérdida de recaudación en sus Estados como consecuencia de la existencia de estos territorios y a recesión en la que se vio en vuelta el país a partir de 2008.

La *Foreign Account Tax Compliance Act*³⁹ (FATCA) fue aprobada por el Congreso de los Estados Unidos de América el pasado 18 de marzo del 2010, e introducida en el nuevo Capítulo 4 del Código Fiscal de los Estados Unidos de América. Esta Ley se incorporó como parte de los incentivos a la contratación para la restauración del empleo y consiste en identificar a los ciudadanos y residentes norteamericanos que tengan dinero fuera de su país en Instituciones Financieras Extranjeras Calificadas con el fin de conocer si efectivamente están declarando lo justo, siendo en este sentido, el Tesoro de Estados Unidos quien establezca las disposiciones pertinentes.

Hoy resulta evidente que los laureados avances en el campo del intercambio de información tributaria son más aparentes que reales.

Según el estudio elaborado por la organización Tax Justice Network, difundido en octubre de 2011, muchas de las jurisdicciones opacas captan incluso más dinero que antes y están más activas, lideradas por la terna Suiza, Islas Caimán y Luxemburgo. En la reciente cumbre del G-20 de junio de 2012 en Los Cabos (México), los países del G-20 han vuelto a abogar porque todas las jurisdicciones, incluidos los paraísos fiscales, firmen el Convenio firmado en 2011 por los países del G-20 para facilitar el intercambio automático de información tributaria entre ellos.

Entre el 21 y el 22 de noviembre de 2013 tuvo lugar el sexto Foro Global sobre transparencia e Intercambio de información en Yakarta, Indonesia. El departamento de prensa de la OCDE resumió las medidas adoptadas de la siguiente forma:

Se publicaron nuevas clasificaciones de cumplimiento para los 50 países y jurisdicciones sobre la aplicación práctica de la norma de intercambio de información del Foro Global, siendo las mismas las siguientes de acuerdo con los objetivos trazados:

³⁹ DELOITTE, *Foreign Account Tax Compliance Act*, Deloitte, 2011, Documento en línea disponible en www.deloitte.com, Fuente consultada el 5/3/2014.

- a) Dieciocho jurisdicciones se han valorado como *Compliant* (cumplida): Australia, Bélgica, Canadá, China, Dinamarca, Finlandia, Francia, India, Islandia, Irlanda, Isla de Man, Japón, Corea, Nueva Zelanda, Noruega, Sudáfrica, España y Suecia.
- b) Veintiséis jurisdicciones están clasificados *Largely Compliant* (mayormente cumplida): Argentina, Bahamas, Bahrain, Bermuda, Brasil, Islas Caimán, Estonia, Alemania, Grecia, Guernsey, Hong Kong, Italia, Jamaica, Jersey, Macao , Malta, Mauricio, Mónaco, Países Bajos, Filipinas, Qatar, San Marino, Singapur, Islas Turcas y Caicos, Reino Unido y Estados Unidos.
- c) Dos jurisdicciones se han valorado *Partially Compliant* (Parcialmente cumplida): Austria y Turquía.
- d) Cuatro jurisdicciones se han valorado *Non-Compliant* (Sin cumplimiento): Islas Vírgenes Británicas, Chipre, Luxemburgo y Seychelles.

En tanto que a catorce jurisdicciones adicionales (Botswana, Brunei, Dominica, Guatemala, Líbano, Liberia, Islas Marshall, Nauru, Niue, Panamá, Suiza, Trinidad y Tobago, los Emiratos Árabes Unidos y Vanuatu) no lograron la calificación de su cumplimiento, a la espera de nuevas mejoras en sus marcos legales y reglamentarios para el intercambio de información en materia tributaria⁴⁰.

Por otro lado, se estableció un nuevo grupo de intercambio automático de información (AEOI-Automatic Exchange of Information), abierto a todos los países y jurisdicciones interesados, para comenzar la transición hacia la implementación de la AEOI y se acordó seguir trabajando para fortalecer la definición de la propiedad efectiva y la disponibilidad de este tipo de información y para que el Foro siga supervisando la aplicación de las normas de transparencia e intercambio de información, mientras se desarrollan los Términos de Referencia y los procesos de revisión.

Aun así, estas iniciativas no acaban con el secretismo de los paraísos fiscales, que en el plano jurídico sigue presentando aristas difíciles de superar.

⁴⁰ <http://www.oecd.org/tax/global-forum-moves-towards-automatic-exchange-of-tax-information-and-transparency.htm> Fuente consultada el 24/2/2014.

1.3. Utilidad de los paraísos fiscales y centros financieros *offshore* para la planificación fiscal

La doctrina consideró muchas veces la existencia de equivalencia entre las expresiones *paraíso fiscal* y *centro offshore*, si bien, más que analizar la posible equivalencia, lo que se debe poner de manifiesto son las diferencias existentes entre ambos conceptos.

Por un lado, los paraísos fiscales⁴¹ son aquellos en los que no se aplican los impuestos a las ganancias o se les aplica en una medida absolutamente marginal.

Por su parte, los *centros offshore* serían tanto los países en los cuales los impuestos a las ganancias se aplican exclusivamente con referencia a ganancias de origen interno (mientras que no se aplican, o se aplican en proporciones mínimas a las ganancias de origen externo o *tax shelters*), como los países que prevén regímenes fiscales privilegiados para ciertos tipos de sociedades o para ganancias que derivan del desarrollo de determinadas actividades económicas⁴².

Los paraísos fiscales son jurisdicciones nacionales que cuentan con un sistema político y jurídico propio que les permite ofrecer confidencialidad, en muchos casos estabilidad político-social e infraestructura de comunicaciones y bancaria de primer nivel⁴³.

Un paraíso fiscal es un territorio que, comparado con el país donde reside el interesado, tiene una presión fiscal baja o nula⁴⁴. Así, el inversor internacional puede reducir considerablemente su carga fiscal trasladando los hechos imponibles de su país al paraíso fiscal, logrando de ese modo la protección de los beneficios resultantes de su actividad de las fuertes cargas tributarias de su país de origen. El paraíso fiscal inmuniza la actividad económica del inversor frente al resto, con la ventaja de atraer y captar grandes inversiones y capitales. Para poder lograr dicha atracción cuenta con tributos simbólicos y el secreto bancario está sumamente protegido frente a terceros que requieran información de los capitales que ingresan a tales territorios.

⁴¹ Vid. ADONNINO, P., *La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Universitá La Sapienza, Roma.

⁴² Vid. ADONNINO, P., *La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Universitá La Sapienza, Roma.

⁴³ Vid. KERN, JR., "Paraíso Fiscal y transparencia fiscal internacional", *Revista Análisis Tributario*, N° 190, Editorial AELE, Lima, Noviembre 2003 pp. 27-29.

⁴⁴ Vid. ECHAI, D., "Los paraísos fiscales y las empresas off-shore", *Revista Actualidad Jurídica*, Número 231, pp. 249-257, 2013.

Asimismo, las empresas domiciliadas en los paraísos fiscales no tienen una residencia física, sino que suele tratarse de una simulación lograda gracias a una eficiente planificación fiscal, a través de la cesión de la titularidad de la empresa, es decir, la actuación en los paraísos fiscales se materializa a través de las empresas *off-shore*⁴⁵.

Un *centro offshore*⁴⁶ es cualquier centro financiero en el que tiene lugar la actividad financiera de los no residentes o actividad financiera extraterritorial. Esta definición incluye a todos los centros financieros del mundo en los que no⁴⁷ hay distinción entre negocios extraterritoriales (para los no residentes) y *onshore* o territoriales (para los residentes).

Aparte de las actividades bancarias propiamente dichas, los centros financieros para no residentes prestan otros servicios como la gestión de fondos, seguros, constitución de fideicomisos, planificación fiscal y actividad de sociedades mercantiles internacionales. La estabilidad económica y política de estos territorios suele ser una característica común a ellos y las ventajas que ofrecen los centros financieros *offshore* son, a grandes rasgos, las siguientes:

En primer lugar, el ahorro de impuestos, en la medida en que los impuestos que han de pagar los no residentes son muy bajos e incluso nulos ya que muchas veces la carga económica se reduce a las tasas derivadas de la inscripción y mantenimiento de sociedades.

En segundo lugar, realizando inversiones en centros financieros *offshore* se obtiene anonimato completo de todos los ingresos y transacciones, evitando de este modo el control sobre los movimientos de capital y la protección del patrimonio.

En lo que a la regulación bancaria y control administrativo se refiere, éstos suelen ser muy escasos por lo que el control de cambios es inexistente y existe libertad casi total de movimiento de capitales. Disponen de servicios bancarios completos, normalmente al más alto nivel y comparables a los de los mayores centros financieros del mundo. Ofrecen facilidades crediticias en diferentes monedas y en condiciones normalmente más ventajosas que en casa. El secreto bancario es esencial y las entidades sólo pueden

⁴⁵ Empresas legítimamente constituidas en los paraísos fiscales, aparentemente residentes en esos territorios, pero que en realidad no tienen una presencia física ni mucho menos proviene de ellas la fuente generadora de renta.

⁴⁶ <http://www.offshorebankshop.com/content/11-caracteristicas-de-los-centros-financieros-offshore-y-que-son>, Fuente consultada el 22/2/2014.

⁴⁷ No se hace alusión por tanto a centros financieros como Londres, Nueva York o Tokio, que según el FMI están definidos como *Centros Financieros Internacionales* y que por tanto quedan excluidos de la definición de centros extraterritoriales y *Centros Financieros Offshore* como Hong Kong, Singapore o Islas Cayman en donde la actividad se realiza fuera de la residencia de la persona física.

quebrantarlo en determinadas condiciones que varían de un lugar a otro. En algunos enclaves su atractivo reside no tanto en el bajo desarrollo bancario, sino precisamente en que son centros bancarios de primer orden con personal muy cualificado: Suíza, Luxemburgo, Austria o Jersey, por ejemplo.

Por otro lado, la legislación comercial financiera es muy atractiva ya que se exigen pocos requisitos para la admisión de fondos y para el establecimiento de compañías y el sistema jurídico puede considerarse como flexible en la medida en la que la mayor parte de centros *offshore* basan su sistema en el derecho común anglosajón, muy favorable para los negocios, para la planificación de herencias y para establecer *trusts* o fiducias.

Otra de las ventajas era la inexistencia de convenios de intercambio de información fiscal con países de alta tributación, sin embargo, hoy en día y como respuesta a las presiones de las diferentes instituciones internacionales y de países poderosos muchos⁴⁸ enclaves de baja tributación han pasado a firmar acuerdos o convenios para evitar la doble imposición con países de alta fiscalidad, de forma que en algunos centros el atractivo para el usuario ha pasado a ser el opuesto: la existencia de ventajosos acuerdos para evitar la doble imposición (muchos de estos acuerdos, incluyen cláusulas de intercambio de información).

⁴⁸ Durante el año 2009, la OCDE redobló su presión sobre los territorios incluidos en la llamada "lista gris" y que según su consideración no habían implantado suficientemente los estándares de transparencia fiscal. Se exigió un mínimo de 12 convenios firmados para poder abandonar la lista de paraísos fiscales. Muchos países se han comprometido desde entonces y algunas de las jurisdicciones más clásicas como Gibraltar, Mónaco, Liechtenstein, Guernsey, Jersey, la Isla de Man o San Marino han podido abandonar la "lista gris". También lo han hecho las Islas Caimán, las Islas Vírgenes Británicas (BVI), Turks y Caicos, Antigua y Barbuda, Bahamas y Samoa, entre otros. Mediante acuerdos, a veces entre las propias jurisdicciones *offshore* o con territorios de muy escasa relevancia fiscal como las Islas Feroe o Groenlandia, poco a poco han abandonado la lista de paraísos fiscales la casi totalidad de los territorios incluidos originalmente. Tanto es así, que a principios de 2012 sólo figuraban en la misma Niue y Naurú, ambos con escasísima relevancia.

1.4. Evolución y situación actual de los paraísos fiscales en la normativa europea y española

1.1.1. Evolución y actividad de la UE en la materia

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea consagra en su Título IV una serie de libertades (de circulación de mercancías, personas, servicios y capital) cuyo desarrollo exige coordinación fiscal.

El 1 de octubre de 1997 tiene lugar una Comunicación de la Comisión de las comunidades Europeas en la que se determina que con moneda única y costes reducidos de transacciones, las diferencias entre los distintos sistemas impositivos podían llegar a ser un elemento decisivo a la hora de tomar las decisiones empresariales creando de este modo competencia perniciosa entre las jurisdicciones fiscales de los estados, que desembocaría en obstáculos a la libre circulación de capitales recogida en los artículos 3 y 67 del Tratado de Roma.

Este fue el motivo por el que el 1 de diciembre del mismo año se aprobara, por el Consejo ECOFIN⁴⁹, el más interesante intento de encauzar la solución a los problemas derivados de la competencia fiscal perniciosa por la vía de la coordinación. Los Ministros de Economía y Finanzas convinieron en la adopción de un paquete de medidas estructurado en una triple vertiente:

1. Mayor cooperación en materia de fiscalidad sobre los rendimientos del ahorro: se traduce en una Directiva destinada a garantizar una mínima imposición de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad con el fin de salvar a algunos Estados de la pérdida de ingresos que soportaban dada la deslocalización motivada por la competencia fiscal⁵⁰. Para evitar problemas se condicionó su aplicación a la adopción de medidas similares en terceros países y territorios dependientes y asociados de los Estados Miembros. Fue aprobada finalmente en el Consejo ECOFIN de 3 de Junio de 2003.

⁴⁹ Vid. MOYANO, JM., *Regímenes especiales dentro de la Unión Europea analizados por el grupo Código de Conducta del ECOFIN*, vol. 6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 273-300.

⁵⁰ Vid. Resolución del Consejo y de los Representantes de los Estados miembros sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses, DOC 7248/03 FISC.

2. Eliminación de retenciones de pagos transfronterizos de intereses y cánones: se plasma en otra Directiva que instaura un régimen común aplicable a los efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros que trata de evitar la doble imposición que se daba en las grandes operaciones entre empresas relacionadas. La Directiva establece la exoneración en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas. Aprobada finalmente también el 3 de Junio de 2003 entró en vigor el 1 de Enero de 2001. El 30 de Diciembre de 2003⁵¹ se presentó una Propuesta de Directiva que busca reformar esta.

3. Elaboración de un Código de Conducta⁵² sobre Fiscalidad empresarial: siendo este un compromiso de tipo político que tiene por objetivo evitar la competencia fiscal perjudicial⁵³.

Poco tiempo después el Código se vio complementado por la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (Diario Oficial, Comunicación número 384 de 10 de diciembre de 1998).

1.1.1.1. El Código de Conducta

En este Código⁵⁴ vienen recogidas aquellas conductas fiscales perjudiciales que establecen un nivel de imposición efectiva netamente inferior al tipo aplicado normalmente en el Estado miembro teniendo en cuenta las siguientes cinco circunstancias⁵⁵:

Considerando, primero, si las ventajas son otorgadas únicamente a no residentes o si se otorgan sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes. Segundo, si dichas ventajas están aisladas de la economía nacional de que se trate de forma que no afecten a la base fiscal nacional. Tercero, si las mismas se otorgan aunque no exista

⁵¹ Vid. Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, (DOCE n. L 157 de 26 de junio de 2003).

⁵² Vid. LAMADRID, A., *El Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de estado*, Instituto de Estudios Europeos, Madrid, 2005, pp.7-10.

⁵³ Vid. BOKOBO, S., *Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea*, Crónica tributaria, n° 93, 2000.

⁵⁴ Vid. FLORINDO, F., *El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales*, Crónica Tributaria, N°. 109/2003, pp. 101-118.

⁵⁵ Vid. GARCÍA, JA., *Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales*, Colaboración 4/11, Volumen 12/2011 Cuadernos de formación, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pp.52-73.

actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca tales ventajas fiscales. Cuarto, si las normas que determinan los beneficios que derivan de actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios reconocidos internacionalmente reconocidos por la OCDE. Y quinto si las medidas fiscales carecen de transparencia y si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con un menor rigor y sin transparencia.

El conocido como *Grupo Primarolo*⁵⁶, determinó la existencia de 271 medidas fiscales que habían de ser consideradas como “fiscalmente perjudiciales”. El 27 de noviembre de 2000 una Decisión del ECOFIN determinó que los Estados tendrían un plazo hasta el 31 de diciembre de 2005 para eliminar estas medidas fiscalmente perjudiciales, comprometiéndose éstos a: eliminarlas dentro del Código de Conducta, no introducir nuevas medidas y cooperar contra el fraude e intercambiar información

Los trabajos del Grupo de trabajo del Código de Conducta han continuado: se sigue vigilando el mantenimiento del *statu quo*, ejecutando el desmantelamiento y se sigue con los trabajos previstos en el programa de trabajo.

1.1.1.2. *La Directiva Del Ahorro*

La Directiva del Ahorro fue aprobada el 3 de junio de 2003⁵⁷. El objetivo de la misma viene recogido en su artículo 1.1: “*permitir que los rendimientos del ahorro en forma de intereses pagados en un Estado miembro a los beneficiarios efectivos que son personas físicas residentes fiscales en otro Estado miembro, puedan estar sujetos a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último Estado miembro*”⁵⁸.

Fue importante en la medida en que se trata del primer intento de negociación con jurisdicciones fiscales consideradas por la OCDE como paraísos fiscales o centros de financiación *offshore* con el fin de que facilitasen la información fiscal requerida (la referida al objeto de la Directiva) a los Estados miembros de residencia de los perceptores de los rendimientos o realizaran una retención sobre los mismos, con la finalidad de que sean gravados como integrantes de la renta mundial de los sujetos.

⁵⁶ El nombre del grupo es debido a que fue Dawn Primarolo, secretaria del Tesoro para Asuntos Fiscales de Reino Unido, la designada por los Estados Miembros como presidenta del Grupo de Seguimiento del Código de Conducta.

⁵⁷ Vid. Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

⁵⁸ Vid. SERRANO, C., *Efectos positivos y perniciosos de la Directiva del ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria*, vol. 2/2006, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp.93-102.

Bélgica, Austria y Luxemburgo se autoexcluyeron⁵⁹ del procedimiento. Estos Estados aplicaban una retención durante un periodo transitorio que finalizará cuando se acuerde el intercambio de información o la retención sobre los rendimientos con EEUU, Suiza, Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y los territorios dependientes y asociados de los Estados miembros.

Ahora bien, en tanto en cuanto estos Estados no apliquen medidas idénticas o equivalentes a las previstas en la referida Directiva, la fuga de capitales hacia éstos pondría en peligro lograr los objetivos de la Directiva⁶⁰.

La UE ha celebrado acuerdos con Liechtenstein, San Marino, Mónaco, Andorra y Suiza, si bien para la entrada en vigor de los mismos se requiere un acuerdo de cada país con las dependencias, consideradas paraíso fiscal por la OCDE, de Reino Unido⁶¹ y de los Países Bajos⁶².

De los dos sistemas que admite la Directiva del ahorro para aplicar a los rendimientos, en el caso de los acuerdos con España, los Estados no miembros: Suiza, Mónaco, Andorra, San Marino y Liechtenstein aplican el régimen de retención, los territorios dependientes y asociados: Jersey, Guernesey, la Isla de Man, la Islas Turcas y Caicos y Antillas Neerlandesas también aplican el régimen de retención, mientras que Aruba, Montserrat, Anguila e Islas Caimán han acordado participar en el intercambio automático de información.

1.1.1.3. El plan de Acción de la UE

El 11 de diciembre de 2012, la Comisión Europea acordó⁶³ un plan de acción para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, endureciendo de este modo su postura frente a la evasión fiscal.

A grandes rasgos, dicho plan de acción estableció medidas a corto, medio y largo plazo con el fin de abordar el problema y reclamar el dinero adeudado.

⁵⁹ Debido a la importancia que para estos Estados supone el secreto bancario, se autoexcluyeron del procedimiento y se esforzaron por incluir en el texto de la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro un régimen excepcional para ellos que les permitiese seguir aplicando el sistema previo requerimiento.

⁶⁰ Vid. PAZ-CARBAJO, JA., *La Directiva 2003/48/CE y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea*, vol. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp.173-185.

⁶¹ Jersey, Guernesey, Isla de Man, Caimán, Montserrat, Islas Vírgenes, Islas Turcas y Caicos y Anguila.

⁶² Aruba y Antillas Holandesas

⁶³ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, Comisión Europea, Diciembre, 2012, Bruselas, Bélgica.

La UE recomendó que la campaña se iniciase con medidas contra los paraísos fiscales y contra los tecnicismos a los que algunas empresas recurren para evitar el pago de impuestos.

La solución para poder detectar los paraísos fiscales y reaccionar contra ellos no es otra que el enfoque común, ya que de este modo se podría impedir a los evasores que se aprovecharan de las diferencias existentes entre los sistemas nacionales.

La UE recomienda que los países confeccionen una lista negra de los lugares que por su funcionamiento tengan la calificación de paraísos fiscales para más adelante modificar los convenios fiscales vigentes y disuadir de esta forma a los inversores.

A modo de conclusión, la Comisión Europea, en su Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo de 6 de diciembre de 2012 estableció lo siguiente:

La evasión fiscal y el fraude fiscal constituyen un problema con múltiples vertientes que requiere una respuesta coordinada y pluridireccional. La planificación fiscal agresiva es también un problema que requiere atención urgentemente. Se trata de retos a escala mundial, a los que ningún Estado miembro puede hacer frente por sí solo. El presente plan de acción define una serie de medidas específicas que pueden elaborarse ahora y en los años venideros. También representa una contribución general al gran debate internacional sobre la imposición⁶⁴ y está destinado a ayudar a los países del G-20 y del G-8 en su trabajo en curso en este ámbito⁶⁵. La Comisión considera que la combinación de estas acciones puede dar una respuesta exhaustiva y eficaz a los distintos retos que plantean el fraude fiscal y la evasión fiscal y, por tanto, puede contribuir a incrementar la equidad de los sistemas fiscales de los Estados miembros, a garantizar los ingresos fiscales y, en última instancia, a mejorar el correcto funcionamiento del mercado interior. Con el fin de que las acciones descritas en el presente plan de acción se ejecuten debidamente, la Comisión pondrá en marcha un seguimiento y cuadros de indicadores adecuados, que incluyan, en particular, intercambios periódicos de puntos de vista en los correspondientes comités y grupos de trabajo sobre la base de cuestionarios detallados.

Lo anteriormente expuesto muestra la necesidad de que los países de la UE deban reforzar los Convenios de doble Imposición vigentes, de los que muchas empresas abusan, aprovechando las lagunas existentes, para no tributar en ninguno. Al tratar de abordar el problema por sí solos se corre el riesgo de que las empresas simplemente decidan trasladar su sede a otro país donde las condiciones les resulten más favorables, es por esto, por lo que una respuesta conjunta a nivel UE es necesaria para colmar las

⁶⁴ Vid. Declaración conjunta del Reino Unido y de Alemania, de 5 de noviembre de 2012, en la que se solicita una acción internacional para reforzar las normas fiscales: http://www.hmtreasury.gov.uk/chx_statement_051112.htm, Fuente consultada el 4/3/2014.

⁶⁵ Vid. Declaración de líderes del G-20, de 19 de junio de 2012, en Los Cabos: “Reiteramos la necesidad de evitar la erosión de la base impositiva y la transferencia de los beneficios y seguiremos atentamente el trabajo en curso de la OCDE en esta área”.

lagunas legales y evitar que ningún país pueda sufrir pérdidas económicas por hacer frente a este problema.

Aparte de esto, la Comisión sigue trabajando en otras propuestas de nuevas iniciativas para luchar contra la evasión de impuestos, entre las que cabe citar:

- Un código del contribuyente
- Un número de identificación fiscal de la UE
- La revisión de las disposiciones de la UE sobre la lucha contra las prácticas abusivas
- Directrices para rastrear los flujos de dinero

1.1.2. Normativa interna española

Desde el punto de vista de la normativa española en lo que a paraísos fiscales se refiere, nuestro país ha seguido las tendencias marcadas a nivel internacional: la actividad llevada a cabo por la OCDE y UE y las reuniones del G-20 al respecto.

En este apartado analizaremos por un lado, la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y por otro, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

1.1.1.1. La Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006

La Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 define los siguientes términos:

- *Paraísos fiscales*: Aquellos que se determinen reglamentariamente. Dejarán de tener tal calificación en el momento en el que firmen un Convenio de Doble Imposición o Acuerdo de Intercambio de Información.
- *Países o territorios con nula o baja tributación*: Aquellos en los que no se aplique un impuesto igual o análogo al IRPF, al IS o al IRNR según corresponda.

- *Intercambio de información efectivo*: Aquel que se produce a través de un Convenio con el fin de evitar la Doble Imposición Internacional con cláusula de intercambio de información o un Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria.

1.1.1.2. *El Real Decreto 1080/1991*

El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, es la norma que determinó los países y territorios calificados como paraísos fiscales en todo lo que a aplicación de las normas tributarias españolas se refiere.

La lista contenida en este Real Decreto se basaba en el concepto⁶⁶ material de paraíso fiscal (aquel territorio o país en el que el nivel de tributación es anormalmente bajo, con un sistema legal o práctica administrativa que impide la obtención de información económico-financiera a jurisdicciones interesadas).

España mantiene la original lista negra de jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales⁶⁷.

Esta calificación no desaparecerá hasta el momento en el que dichas jurisdicciones consientan acordar un Convenio de doble imposición o Acuerdo de Intercambio de Información y siempre que los mismos supongan un intercambio efectivo de información de conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre de 2008, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo aprobado por Real Decreto 1270/2003, y se modifican y se aprueban otras normas tributarias⁶⁸.

La única justificación de la norma no es otra más que la necesidad de establecer una lista para la aplicación de las medidas anti elusión establecidas en la normativa fiscal, la norma no se para a analizar los motivos por los cuales se justifica la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal.

⁶⁶ El establecido por la OCDE en su informe “*OCDE Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” sobre prácticas fiscales perjudiciales, aprobado por el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1998, que establecía una serie de criterios con el fin de determinar los países o territorios (que denomina jurisdicciones) considerados paraíso fiscal.

⁶⁷ Si bien, *de facto* muchos de los territorios incluidos en la lista han salido de ella gracias a la firma de Acuerdos de Intercambio de Información con nuestro país.

⁶⁸ Vid. CALDERÓN, JM; MARTÍN, A., *Las normas anti paraíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea*, Crónica Tributaria, Nº 111/2004, 2004, pp. 43-52.

En resumen, únicamente podrán aplicarse las medidas propias de paraíso fiscal a aquellas jurisdicciones que figuren en la lista y nunca a aquellas que no figuren, independientemente de las prácticas fiscales que desarrollen.

La reforma contenida en el Real Decreto 116/2003 estableció la exclusión de la lista de aquellos países o territorios que se comprometiesen a intercambiar información con la Administración Española⁶⁹, de acuerdo con los trabajos de la OCDE que desde 2001 establecen la independencia y libertad de las jurisdicciones a la hora de establecer sus respectivos sistemas fiscales, pero no delimitó el concepto de paraíso fiscal.

La situación actual se reduce a lo siguiente⁷⁰:

A todos los efectos de las normas anti elusión contenidas en la normativa fiscal española, es la lista de paraísos fiscales contenida en el RD 1080/1991 la única válida, independientemente de su consideración o no por parte de la OCDE o por cualquier otro organismo internacional. En el momento en el que una de las jurisdicciones figurantes en la mencionada lista acuerde un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información de conformidad con el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE o un Acuerdo de Intercambio de Información se eliminará de la lista por haber cumplido con las condiciones establecidas.

Conviene indicar que la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, establece que “reglamentariamente se podrán establecer los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria”, permitiendo asimismo que las normas de cada tributo puedan establecer especialidades y habilitar al Gobierno para que dicte normas de desarrollo.

El desarrollo reglamentario se realizó a través de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre de 2008, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo aprobado por Real Decreto 1270/2003 y se modifican y se aprueban otras normas tributarias, que establece las condiciones para que el

⁶⁹Vid. BORREGO, M., *Los acuerdos de intercambio de información en España*, , vol. 15/2012, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, pp.5-21

⁷⁰Vid. GARCÍA-VILLANOVA, I; SERRANO, C., *Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés*, vol.6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pp. 327-356.

intercambio de información acordado a través de un CDI o de un AII sea considerado efectivo, existirán limitaciones⁷¹:

- a) Cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y tras un segundo requerimiento de información respecto del mismo contribuyente, no se aporte la información en el plazo de tres meses. A estos efectos, los plazos expresados se computarán a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión.
- b) Cuando transcurridos más nueve meses desde que se formuló el requerimiento de información, el país o territorio en cuestión no preste colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acuse su recibo.
- c) Cuando un país o territorio se niegue a aportar la información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en la disposición del convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que regula la posibilidad de denegar un requerimiento de información tributaria.
- d) Cuando la información que se proporcione a la Administración tributaria española no permita conocer los datos que constituyen el objeto del requerimiento de información tributaria, bien porque sea distinta a la requerida bien porque resulte ser incompleta.

El órgano competente para la declaración de la falta de colaboración y consiguiente determinación de las condiciones es el Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En ambos casos, la eficacia de tales consideraciones será efectiva en el momento en el que la resolución correspondiente sea publicada en el *Boletín Oficial del Estado*.

Una vez fijado el marco jurídico que desarrolla y acota los paraísos fiscales referidos desde el ámbito internacional al nacional, se expone a continuación el efecto que todo lo anterior tiene en la mercantil que desarrolla actividades de comercio electrónico desde territorios que podrían ser calificados como paraísos fiscales.

⁷¹ Vid. RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

5. COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE PARAÍOS FISCALES Y PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. Introducción

Desde el punto de vista del *e-commerce* o comercio electrónico, la falta de definición de comercio inmaterial y la dificultad de definir como mercancía un producto que es distribuido vía electrónica limitan el análisis tributario.

Las características básicas del comercio hoy en día (debido a la globalización y a la cada vez mayor internacionalización de las empresas) son, a grandes rasgos, las siguientes: transacciones económicas, movilidad de pagos y no movilidad del trabajo, lo que dificulta en muchas ocasiones detectar y delimitar los pagos y las transacciones.

Así como la localización es un concepto básico en el comercio tradicional, tiene muy poca relevancia en el caso del *e-commerce*, en la medida en la que un servidor⁷² puede estar localizado en cualquier lugar, mientras que la actividad propiamente comercial puede estar desarrollándose en otro lugar, lo que acentúa la crisis de la tributación internacional además de representar un problema para el comercio electrónico.

El *e-commerce* ha complicado los problemas que ya desde hacía años amenazaban al comercio tradicional. Comunicaciones oficiales y simposios de las mayores compañías transnacionales son un reflejo de que un análisis del fenómeno es lo primero que hay que hacer para poder adquirir conocimiento pleno de la materia que hay que reglamentar.

Como consecuencia de la crisis de la base de las teorías de la tributación de las personas físicas y jurídicas, la competencia tributaria ha sido objeto de interés y de debate a nivel internacional. Se ha asistido al fenómeno del *disappearing taxpayer* (o “contribuyente fantasma”) y de la volatilidad de los impuestos que representan la principal fuente de recaudación para la administración estatal.

⁷² Un servidor web o HTTP es el ordenador que ejecuta un programa informático que procesa una aplicación del lado del servidor, realizando conexiones bidireccionales y/o unidireccionales con el cliente y generando o cediendo una respuesta en cualquier lenguaje o Aplicación del lado del cliente. El código recibido por el cliente suele ser compilado y ejecutado por un navegador web. Para la transmisión de todos estos datos se utiliza el protocolo HTTP, perteneciente a la capa de aplicación del modelo OSI.

Mientras tanto, el *e-commerce* se desarrolla sin que una normativa adecuada lo regule, en la medida en que éste es resultado de las tecnologías surgidas en los últimos años que evolucionan continuamente, por lo que una regulación inminente es necesaria ya que, podría ser que, una vez aprobadas las primeras disposiciones resultarán inadecuadas a la cambiante realidad económica⁷³.

1.2. **Delimitación conceptual de comercio electrónico: concepto tributario propio de comercio electrónico**

El análisis terminológico de comercio electrónico es complicado debido a la pluralidad de expresiones novedosas que se utilizan en el contexto tecnológico que le es propio⁷⁴.

De acuerdo con la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, el concepto de comercio electrónico se ha incluido en el más amplio de *servicios de la sociedad de la información*. Estos servicios han sido definidos a nivel comunitario⁷⁵ y en la normativa interna española⁷⁶ como “cualquier servicio prestado a distancia, normalmente a título oneroso, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la compresión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual del receptor del servicio”.

La promulgación de esta ley fue como consecuencia de la incorporación al ordenamiento jurídico español la Directiva 2003/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información, particularmente, el comercio electrónico en el mercado interior.

Tal Directiva se aprobó como consecuencia de la extraordinaria expansión de las redes de telecomunicaciones, especialmente *Internet*, como vehículo de transmisión e intercambio de información. La incorporación de las tecnologías telemáticas a la vida económico-social ofrece, entre otras ventajas, la mejora de la eficiencia empresarial, si bien la implantación de las nuevas tecnologías ha rozado con algunas dudas regulatorias que era necesario aclarar a través del establecimiento de un marco jurídico adecuado

⁷³Vid. ALMENARA, D., BARTOLOMÉ, P.; GIL, C., *Tributación en el comercio electrónico*, IEFPA, pp. 2-4.

⁷⁴Vid. NOCETE CORREA, FJ., *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*, Crónica tributaria num. 120/2006, 2006, pp. 111-135.

⁷⁵ Vid. Directivas 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de junio de 1998, 98/84/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 1998 y 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000.

⁷⁶Vid. Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico.

que genere la confianza necesaria a los actores intervinientes para el empleo de este nuevo medio.

Siguiendo la exposición de NOCETE, “en una primera aproximación al concepto de comercio electrónico, observamos el predominio de una acepción amplia del mismo según la cual aquél comprendería todas las actividades, tanto precedentes como subsiguientes a la venta de un determinado bien o a la conclusión de cualquier otro contrato (publicidad, información previa a la finalización del contrato, medios de pago, asistencia post-venta, etc.), siempre que el mismo se concluya por vía electrónica⁷⁷ o que los bienes comercializados fueren susceptibles de serlo por medios telemáticos, esto es, se trate de bienes digitalizados o digitalizables”.

De acuerdo con la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, se entiende por contrato celebrado por vía electrónica o contrato electrónico⁷⁸, “todo contrato en el que la oferta y la aceptación se transmiten por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones”.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario, las únicas actividades comerciales de interés son aquellas que manifiestan capacidad económica susceptible de ser sometida a gravamen.

Además, a la hora de formular un concepto fiscalmente relevante de comercio electrónico, es aspecto novedoso el medio a través del que se realiza la transacción (la utilización de tecnologías telemáticas) y no tanto la naturaleza de los bienes que son objeto de la misma⁷⁹.

De este modo, desde el Derecho Tributario, no tiene sentido diferenciar entre comercio electrónico *online* y *offline*, ya que la característica fundamental del comercio electrónico es que la contratación, es decir, la oferta y su aceptación, se realizan *online*, pudiendo o no efectuarse el pago también de la misma manera.

⁷⁷ En este sentido, SACERDOTI identifica al comercio electrónico con el conjunto de cada transacción, esto es, de cada operación comercial, desarrollada mediante una infraestructura digital. SACERDOTI, G.: *Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali*” en MARINO, G. y SACERDOTI, G. (Directores): *Il commercio elettronico (profilo giuridici e fiscali internazionale)*, EGEA, Milán, 2001, pp. 4-5.

⁷⁸ Definición de contrato electrónico contenida en la letra h) del Anexo de la Ley 34/2002 de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico.

⁷⁹ En este sentido VALERO LOZANO, N., “La fiscalidad del comercio electrónico como elemento de globalización económica”, *Canarias Fiscal*, núm. 20, 2001, p. 5.

Por todo esto, consideramos que, desde un punto de vista tributario, se entiende por comercio electrónico⁸⁰, aquél constituido por las transacciones de bienes o prestaciones de servicios, indicadoras de capacidad económica, en las que la transmisión del bien o la prestación del servicio se realizan, íntegramente, mediante la utilización de tecnologías telemáticas.

1.3. El concepto de establecimiento permanente en comercio electrónico

De acuerdo con ÁLAMO-CERRILLO el comercio electrónico ha dado lugar a una nueva manera de realizar transacciones comerciales, lo que ha provocado que la normativa fiscal vigente para el comercio tradicional haya tenido que ser objeto de adaptación ante la nueva realidad comercial. Entre los conceptos y criterios tributarios que han sido objeto de modificación, para una correcta aplicación de los mismos, se encuentra el concepto de establecimiento permanente. Su clarificación adquiere una gran importancia para la determinación del lugar de tributación de las operaciones comerciales que se desarrollan mediante comercio electrónico. Además, si el citado concepto no puede ser aplicado de forma adecuada puede dar lugar a discriminaciones y pérdidas de recaudación.

El comercio electrónico directo es el que presenta mayores dificultades para ajustarse al marco fiscal vigente, como consecuencia de la pérdida de corporalidad. Actualmente es posible acceder a cualquier tienda que cuente con una página *Web* por muy distante que se encuentre del país de residencia, realizar la compra y posterior descarga del producto de forma inmediata. Si bien, el marcado carácter internacional de las operaciones de comercio electrónico, hace que el problema de la determinación de la potestad tributaria entre jurisdicciones afecte tanto al comercio electrónico directo como al indirecto.

Cuando se trata de bienes intangibles es más difícil de determinar el lugar donde se realiza la operación comercial, ya que comprador y vendedor pueden estar localizados en Estados diferentes, por lo que pueden surgir conflictos en la determinación de la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria, al no atravesar los bienes adquiridos ninguna frontera física y por ende ninguna aduana, situación que favorece las posibilidades de elusión y evasión fiscal.

⁸⁰ Vid. NOCETE CORREA, FJ., *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*, Crónica tributaria N°. 120/2006, 2006, pp. 111-135.

Antes de continuar con el análisis del concepto de establecimiento permanente en comercio electrónico, creo conveniente aclarar brevemente la diferencia que existe entre estos dos términos que en ocasiones se confunden:

Por un lado, la elusión de impuestos es la utilización, por parte del contribuyente, de estrategias permitidas en el marco de la ley con el fin de evitar el pago de impuestos. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando la ley, sino que se están aprovechando las ambigüedades y/o las lagunas legales para no hacer frente al pago de las contribuciones de manera lícita.

Por el contrario, se produce la evasión fiscal cuando a través de cualquier medio, el contribuyente, engaña o induce a error a la Administración Tributaria con el fin de evitar de forma fraudulenta el cumplimiento de la obligación tributaria cuando esta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible. En la medida en que el contribuyente actúa dolosamente o con un propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en detrimento de los derechos de la Administración Tributaria, está cometiendo un ilícito y su conducta es sancionable.

Continuando con la exposición, al anterior problema hay que unir, que los conceptos tributarios clásicos fueron diseñados con anterioridad al comercio electrónico, cuando éste era algo impensable.

Por ello, el concepto de establecimiento permanente ha tenido que ser objeto de modificaciones con el fin de poder ser aplicado a la nueva modalidad comercial, evitando problemas de doble imposición o de ausencia de la misma⁸¹.

Siguiendo la exposición de NOCETE, la actividad de localización consiste en fijar el lugar desde el que un operador económico está desarrollando su actividad comercial y tiene por finalidad la determinación del Estado al que corresponderá someter a gravamen los rendimientos derivados del ejercicio de tal actividad por aplicación de los criterios de fuente y residencia, diseñados conforme a los principios básicos de asignación impositiva internacional.

⁸¹ Vid. ÁLAMO-CERRILLO, R., LAGOS-RODRÍGUEZ, G., *Fiscalidad del comercio electrónico: el lugar de tributación*, SCPS Documento de trabajo, Cuenca, 2011 pp. 3-7.

Los criterios de fuente y residencia son aquellos utilizados para establecer las situaciones o hechos que quedan sometidos al mandato de una norma:

- Los criterios personales dan lugar al principio de residencia o tributación por la renta mundial en virtud del cual el ejercicio de la soberanía fiscal por un Estado se extiende a las rentas obtenidas por sus residentes tanto fuera como dentro de su territorio.
- Por el contrario, los criterios de sujeción reales dan origen al principio de territorialidad o de la fuente, en virtud del cual la soberanía fiscal de un Estado sólo puede ejercerse sobre las rentas producidas en su territorio.

La dificultad aparece cuando el Estado en el que se generan las rentas derivadas del ejercicio de la actividad no es el mismo que constituye la residencia de su perceptor, lo que puede dar lugar a que esta situación se aproveche como vía de elusión o evasión fiscal y a las consiguientes pérdidas de recaudación por parte de los Estados.

Así pues se hace necesario establecer en virtud de qué parámetros se puede afirmar que unas rentas han sido generadas en un determinado lugar y no en otro. En este sentido, la configuración del concepto de establecimiento permanente como centro de atribución de los beneficios empresariales obtenidos por sujetos no residentes es la que ha determinado que, para este tipo de rentas internacionales, prevalezca la imposición en el Estado de la fuente frente al de residencia⁸².

El Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) contempla en su artículo 5 el concepto general de establecimiento permanente, que sería “el constituido por un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. En consecuencia, la existencia de un establecimiento permanente requiere de la presencia de un elemento estático (lugar fijo de negocios) y un elemento dinámico (desarrollo de una actividad empresarial a través del mismo).

Siguiendo a NOCETE, la incidencia del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico ha sido objeto de varios estudios en el seno de la OCDE que centran su atención en la posibilidad de adaptar este concepto clásico de la

⁸² Vid. NOCETE CORREA, FJ., *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*, Crónica tributaria num. 120/2006, 2006, pp. 111-135.

fiscalidad internacional al contexto de las transacciones comerciales telemáticas, poniendo especial atención en la posibilidad de considerar como establecimiento permanente una página *Web* o el servidor que alberga la misma.

A grandes rasgos la adecuación que la OCDE considera se puede realizar en el ámbito del comercio electrónico del concepto de establecimiento permanente, de acuerdo con la configuración actual del mismo es la siguiente:

En lo que se refiere a la *página Web* para la realización de operaciones comerciales, se descarta su consideración como establecimiento permanente por falta del elemento estático. El sitio *Web* es una combinación de software y datos electrónicos que no constituye por sí mismo una propiedad tangible, careciendo por ende, de localización física que pueda permitir su consideración como lugar fijo de negocios. Tampoco tiene la calificación de agente dependiente con capacidad para cerrar tratos por cuenta de su comitente (no es una persona en el sentido del artículo 3 del MCOCDE).

En el caso del *servidor*, entendido como el equipo informático en el que se hospedan una o varias páginas *Web*, se admite la posibilidad de que pueda constituir un establecimiento permanente, cuando la empresa que realiza las transacciones a través de la *Web* alojada en el mismo lo posea y pueda operarlo, siempre que, además, concurren las demás condiciones que el artículo 5 MCOCDE exige para configurar un establecimiento permanente.

Por último, en el caso del *Proveedor de Servicios de Internet (en adelante, ISP)* de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas *Web* que tienen ubicadas en los servidores que son propiedad de esos ISP, los mismos no pueden ser agentes de éstas pues carecen de autoridad para concluir contratos en nombre de las mismas, por lo que no pueden calificarse como establecimientos permanentes.

España se sitúa dentro de los países que consideran más acorde al contexto comercial telemático el requisito de la *presencia económica relevante* en un determinado Estado para afirmar la existencia de un establecimiento permanente, criterio que, como destaca GARCÍA NOVOA⁸³, va a imponer un análisis *in casu* de cada situación individual y va a exigir tener en cuenta una combinación de circunstancias que permitan deducir la

⁸³Vid. GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, p.16.

presencia de una empresa en el mercado de un determinado país, algunas de las cuales han sido ya propuestas en el Informe sobre el Impacto de la Fiscalidad Española en el Comercio Electrónico⁸⁴.

Por su parte, GONZÁLEZ CARCEDO⁸⁵ habla del establecimiento permanente económico como “institución que sustituiría al concepto actual de establecimiento permanente y que tendría en cuenta tanto las operaciones comerciales realizadas por una empresa en una jurisdicción a través de una estructura física, como la presencia virtual de la misma a través de la página Web que resulta accesible en dicha jurisdicción”.

También se ha expresado la posibilidad de combinar la aplicación del concepto de establecimiento permanente con otros criterios. Así, GARCÍA NOVOA⁸⁶ expresa la posibilidad de “gravar los puntos de conexión a red en otros países siguiendo el criterio establecido en el artículo 17 del MCOEDE, que permite la tributación de artistas y deportistas en el Estado de la fuente sin necesidad de que dispongan en el mismo de un establecimiento permanente”.

Por último FALCÓN TELLA⁸⁷ considera que “la única vía posible para seguir gravando estas rentas empresariales radica en acudir a criterios de territorialidad, como puede ser la residencia del pagador, buscando instrumentos para evitar que se genere una presión fiscal indirecta sobre el mismo, lo que sería posible nombrando a un representante del vendedor, y asegurando el control de las rentas a través de las entidades que intermedian en el pago, los propios vendedores y sus representantes en cada Estado”.

⁸⁴ Entre ellas, por ejemplo, la verificación de si la publicidad se dirige específicamente a determinados mercados, lugar donde radican los servicios postventa, entidades a través de las que se efectúa el pago, sumisión a órganos jurisdiccionales o arbitrales de un determinado país, etc.

⁸⁵ Vid. GONZÁLEZ CARCEDO, J., *El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias*, Doc. 28/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p.41.

⁸⁶ Vid. GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, p. 13.

⁸⁷ Vid. FALCÓN TELLA, R., *Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al bit ta*”, *QF*, núm. 10, 1998.

1.4. El comercio electrónico desde paraísos fiscales como instrumento de planificación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades

De acuerdo con SERRANO ANTÓN, desde mediados de los años noventa, la economía española ha experimentado una gran transformación. Son diversos los factores que han potenciado esta evolución: la entrada de España en la UE, la creación del Mercado Único Europeo y del Área Económica Europea, la eliminación de fronteras entre los Estados miembros, la mejora de los sistemas de información, la estabilidad de los tipos de cambio, la homogeneización de las preferencias y de los estilos de vida y la reducción de los costes de transporte, entre otros. Estos factores, junto con la globalización de la economía, han impulsado el desarrollo de la actividad de la empresa española a nivel internacional⁸⁸.

Debido a ello, los empresarios españoles han necesitado adaptar sus estructuras empresariales a un mercado globalizado y sin fronteras y en muchos de los casos, han tomado la decisión de expandir su actividad al área internacional para de ese modo estar presentes en otros mercados diferentes al español.

Sin embargo, la estrategia internacional y el acceso a los mercados internacionales pueden variar mucho de un caso a otro, dependiendo de muchas variables específicas a cada empresa y de las circunstancias del país de destino: fácticas, comerciales, financieras, jurídicas y organizativas, las cuales suelen condicionar la jurisdicción en la que se va a invertir y el vehículo jurídico para ello, así como las cuestiones de índole fiscal que afecten a la inversión.

Ahora bien, la problemática que se plantea aquí, es el uso de la planificación fiscal mediante el comercio electrónico como medio de elusión o evasión fiscal, como en el caso por ejemplo de que una empresa alojara una página *Web* de venta *online* en otro territorio con un régimen fiscal más favorable que aquél ofrecido en su Estado de residencia, con el fin de no declarar u ocultar las rentas derivadas de tales ventas en este último.

⁸⁸ Vid. SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, CEF, 5ª Edición, 2013.

1.5. En particular, el caso Inditex

1.1.1. Antecedentes de hecho

En 2011, la empresa Inditex decidió canalizar las ventas *online* de todas las marcas del grupo (Zara, Zara Home, Uterqüe, Stradivarius, Massimo Dutti, Pull&Bear, Bershka y Oysho) a través de la sociedad irlandesa *ITX E-Commerce Ireland Limited* con sede en Dublín, no tributando de este modo en territorio español sino a través de esta filial irlandesa.

La mercantil Inditex presenta un balance del grupo consolidado, no dando por tanto una información específica del tanto por ciento que en su volumen de negocio representa la filial irlandesa *ITX E-Commerce Ireland Limited* en su estado de explotación

Según un portavoz de la compañía Inditex, la decisión se había tomado únicamente porque "*Irlanda había concentrado en los últimos años muchas actividades y empresas relacionadas con el comercio electrónico y contaba con la especialización y los recursos tecnológicos que exigen este tipo de actividades*", y no por las ventajas fiscales del país; aunque, como analizaremos a continuación, los datos fiscales indiquen todo lo contrario.

Desde que se dio a conocer que la multinacional facturaba la venta *online* de sus prendas (desde el año 2007), a través de la citada sociedad irlandesa, la compañía emitió un comunicado en el que anunció⁸⁹ que a partir de 2012 canalizaría su negocio *online* en España a través de la sociedad *Inditex Ecommerce SA*, con sede en Arteixo, La Coruña⁹⁰.

1.1.2. Estructura de tributación utilizada en Irlanda

Desde hace ya varias décadas, Irlanda se ha convertido en un país atractivo⁹¹ para la inversión extranjera directa, siendo, por un lado, la base global que algunas de las

⁸⁹ http://economia.elpais.com/economia/2011/09/15/actualidad/1316071978_850215.html Fuente consultada el 20/3/2014.

⁹⁰ Vid. GREGORY VS HELVING, *Imposición sobre la renta y elusión fiscal: Casos Famosos*, APAFCV, 2012.

⁹¹ Vid. 8. Anexo: ¿Cuáles son las razones principales del éxito de Irlanda para la atracción de inversión?

corporaciones⁹² más grandes del mundo han elegido para sus negocios, y por otro, el ejemplo más recurrente en lo que a atracción de empresas dedicadas al comercio electrónico se refiere.

A continuación procederemos a analizar el sistema de tributación existente en Irlanda con el fin de comprender el porqué de las afirmaciones anteriores:

El sistema de tributación irlandés es, desde el 6 de abril de 1999, un sistema clásico de tributación. Esto quiere decir que una sociedad residente estará sujeta al Impuesto de Sociedades (o, en ciertos casos, al impuesto sobre plusvalías y al impuesto sobre la renta) sobre sus beneficios y que los accionistas han de tributar por los dividendos que obtengan de la compañía, y en el caso de las empresas No Residentes, éstas están sujetas al Impuesto de Sociedades sobre la renta y las ganancias obtenidas a través de una sucursal o agencia irlandesa (el concepto de sucursal o agencia irlandesa está definido⁹³ en la sección 4 (1) de la *Taxes Consolidation Act 1997*).

La ley principal del Impuesto de Sociedades irlandés es la *Taxes Consolidation Act 1997* (en adelante, TCA 1997) o Ley de Consolidación Fiscal de 1997. Esta ley consolidó todo lo referido a los estatutos fiscales del Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre las Ganancias de Capital e Impuesto de Sociedades, existente hasta el 5 de abril de 1997, si bien la TCA 1997 ha sido modificada y complementada a través de posteriores leyes financieras y otras disposiciones.

El alcance del Impuesto de Sociedades irlandés depende en gran parte del estatus de residente de la empresa:

A la luz de la sección 21 de la TCA 1997, el Impuesto de Sociedades se aplica a todas las personas jurídicas (es decir, en términos generales, a aquellos organismos que posean personalidad jurídica propia, aparte de la de sus socios o propietarios) que son residentes fiscales en Irlanda, sobre los ingresos y ganancias que éstas obtengan en cualquier parte del mundo, sin importar cual sea su fuente o naturaleza.

⁹² De acuerdo con la revista Forbes otras de las corporaciones que han decidido trasladar parte de su actividad empresarial a Irlanda son Google, Facebook o Apple, <http://www.forbes.com>

⁹³ El concepto de sucursal o agencia no está bien definido por la jurisprudencia irlandesa, pero, en la práctica, es considerado como muy cercano al concepto de establecimiento permanente definido en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE de 1963.

Las sociedades, ya sean anónimas o limitadas, y las Agrupaciones Europeas de Interés Económico (AEIE) son tratadas fiscalmente de la misma manera: los miembros de las mismas han de tributar por su parte correspondiente de los ingresos y las ganancias en virtud de las mismas normas fiscales.

Por su parte, las entidades extranjeras que desde el punto de vista de la ley irlandesa se consideren equivalentes a las sociedades anteriormente mencionadas estarán sujetas a un tratamiento fiscal idéntico.

En lo que a la definición de residencia se refiere y de acuerdo con las secciones 23 a 25 de la TCA 1997, en general, una empresa es residente fiscal en Irlanda, y estará por tanto sujeta al Impuesto de Sociedades irlandés, si está establecida en Irlanda, a pesar de que la gestión y control efectivos de la empresa se ejerzan fuera de Irlanda. Sin embargo, tal y como se recoge en las secciones mencionadas, la regla general no se aplica:

- Si la empresa está bajo el control final de una persona residente en un país miembro de la UE o con quien Irlanda tiene un CDI, o bien si la empresa es o está relacionada a una empresa cuya clase principal de acciones se transmiten de manera substancial y regular en una bolsa de valores de un país de la UE o de uno de los países signatarios de un convenio de doble tributación con Irlanda.
- Si la empresa lleva a cabo sus actividades en Irlanda o está relacionada a una empresa que lleva a cabo sus actividades en Irlanda.

En estas circunstancias, la empresa en cuestión se considera como residente fiscal del lugar en donde su centro de gestión y control reside (sin embargo, no hay ninguna definición legal de lo que constituye “gestión y control en Irlanda”, si bien, de acuerdo con distintas decisiones judiciales se tendrá en cuenta el lugar en donde los directores de la empresa son residentes y el lugar en donde la junta directiva lleva a cabo sus reuniones).

Como mencionábamos antes, de acuerdo con la sección 25 de la TCA 1997 una empresa que no es residente fiscal en Irlanda que lleve a cabo actividades en este país a través de una sucursal o agencia también puede verse sujeta al Impuesto irlandés de Sociedades, sobre los beneficios obtenidos de tal actividad. Estas empresas no

residentes están sujetas al Impuesto de Sociedades irlandés sobre los beneficios de esas sucursales. Sin embargo, debido a que la ley fiscal irlandesa trata a la sucursal y a la compañía matriz como una sola entidad a efectos legales, la repatriación de las ganancias incurridas por la sucursal a la compañía matriz no está sujeta a la retención de impuesto.

Respecto al tipo impositivo del Impuesto de Sociedades irlandés éste viene recogido en la sección 21 de la TCA 1997.

El tipo normal es del 12,5%, aplicable a las ganancias resultantes de actividades mercantiles y de ciertas distribuciones recibidas de subsidiarias que se encuentran en el extranjero y en el caso de que se trate de cualquier otro ingreso el tipo impositivo al que estarán sujetos será del 25%.

La TCA 1997, no nos proporciona una definición de “actividades mercantiles” que nos permita delimitar el concepto adecuadamente, si bien, a la luz de lo establecido en la sección 21 A de la TCA 1997 los siguientes tipos de ingresos se gravan al 25% en Impuesto de Sociedades irlandés:

- a) Los intereses y rentas provenientes de propiedad extranjera libres de impuestos (recogidos en el Caso III de ingresos de la TCA 1997)
- b) Los ingresos que no tributen bajo cualquier otra partida (establecidos en el Caso IV de ingresos de la TCA 1997)
- c) Los ingresos por alquiler (contemplados en el Caso V de ingresos de la TCA 1997)
- d) Los ingresos procedentes de las actividades relacionadas con la negociación o compra-venta de la tierra, mineras, y petroleras.

Por lo tanto, las ganancias que resulten de estas actividades están sujetas al a una tasa del 25% en el Impuesto de Sociedades irlandés.

Pues bien, como acabamos de analizar, las compañías que operan en Irlanda soportan un tipo impositivo en impuesto de sociedades del 12,5% sobre sus actividades mercantiles, a lo que cabe añadir varias desgravaciones fiscales por inversiones en I+D, formación y tecnología contenidas en la *Finance Act* irlandesa de 2004, y más concretamente en la sección relativa a la *R&D Tax Credit Scheme*.

Centrándonos en el caso Inditex, la Hacienda española grava rentas con un tipo teórico del 30%, aunque el tipo efectivo real sea significativamente menor, como consecuencia de los beneficios fiscales que las desgravaciones, deducciones y exenciones juegan en la base imponible o en la cuota del impuesto, todo ello regulado en el TRLIS y normas concordantes, pero nunca llegando al tipo del 12,5% existente en Irlanda.

Esta diferencia de tipos impositivos se convierte en una herramienta muy valiosa para los inversores extranjeros, en la medida en que de esa manera logran, de forma legal y eficaz, la reducción de sus respectivas cargas fiscales, lo que ha desembocado en que canalicen sus actividades mercantiles en Irlanda.

1.1.3. El análisis de los estándares internacionales demuestra que Irlanda no tiene la consideración de paraíso fiscal sino de territorio de nula o baja tributación

Uno de los problemas centrales en el debate de la calificación de un país o territorio como paraíso fiscal es que no existe consenso a la hora de definir este concepto, en la medida en que las premisas en base a las cuales se articula el concepto no son homogéneas dentro de las legislaciones particulares de cada Estado, existiendo de hecho lagunas jurídicas incluso dentro de la OCDE que lo permiten. Además de que tal consideración no puede basarse únicamente en que el territorio en cuestión tenga un tipo impositivo del Impuesto de Sociedades bajo, en la medida en que hay otros elementos como el secreto bancario que son igual o más importantes.

De acuerdo con el informe “*OCDE Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*” sobre prácticas fiscales perjudiciales, aprobado por el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1998 los cuatro factores clave para considerar a una determinada jurisdicción como paraíso fiscal establecidos fueron: la ausencia de impuestos para las rentas generadas por las actividades económicas, la falta de intercambio efectivo de información, la ausencia de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas y la ausencia de requerimiento de que se ejerza una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio.

Si bien, en 2001, la OCDE aceptó el cambio en la posición de EEUU y en su informe matizó la calificación de *paraíso fiscal* desapareciendo el primer criterio establecido inicialmente sobre la baja o nula tributación para la calificación de paraíso fiscal.

Pues bien, se ha de remarcar que, el régimen fiscal de Irlanda no excluye de sus ventajas a sus residentes ni limita la aplicabilidad a operaciones con no residentes siendo por un lado, el tipo del 12,5% del Impuesto de Sociedades irlandés aplicable tanto a residentes como a no residentes, por tanto, se trata de un tipo armonizado para todo el territorio de su jurisdicción. No obstante, el criterio del tipo impositivo es insuficiente para afirmar que Irlanda ha de ser considerado paraíso fiscal.

En lo que al criterio de intercambio efectivo de información se refiere, Irlanda cumple con los requisitos de intercambio de información y transparencia en la medida en que ésta figura en la lista blanca de países OCDE/G20 publicada en abril 2009, lo que es prueba de que se ajusta plenamente a las normas de la OCDE sobre intercambio de información.

Irlanda se incluye en la lista de países que han implementado sustancialmente los estándares del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información. En este sentido, el *Global Peer Review Report* de enero 2011 sobre el marco legal y regulatorio de Irlanda, en lo que a transparencia e intercambio de información se refiere, considera que Irlanda tiene un sistema de intercambio de información eficaz en materia tributaria y que es totalmente compatible con las normas de la OCDE.

Además, Irlanda ha aplicado plenamente, desde su aprobación en 2003, la Directiva del Ahorro de la UE, que tiene por objetivo el intercambio de información fiscal entre Estados acerca de las personas beneficiarias de los rendimientos del ahorro en forma de intereses, con la finalidad de que sean gravados como integrantes de la renta mundial de los sujetos.

Por otro lado, Irlanda no es considerada como un paraíso fiscal por EEUU o por los principales países industrializados del mundo. Prueba de ello es la amplia y creciente red de tratados en materia fiscal que este país ha firmado, como por ejemplo el acuerdo FATCA firmado con Estados Unidos a finales de 2012.

En lo que a España respecta, nuestro país tiene firmado, desde 1994, un Convenio con Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y un Protocolo anejo (publicado en el BOE, el 27 de diciembre de 1994).

Por todo esto, podemos afirmar que Irlanda ha de ser calificada como territorio de nula o baja tributación y no como paraíso fiscal.

6. CONCLUSIONES

De todo lo anterior se pueden extraer las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- La evolución en la utilización de los paraísos fiscales ha tenido como consecuencia una crisis en la tributación internacional que se ha visto acentuada a raíz del desarrollo del comercio electrónico en la medida en que la localización del lugar en el que se realizan estas actividades es mucho más complicada pues se trata de transacciones económicas virtuales.

- El paraíso fiscal tiene su origen en la segunda mitad del siglo XX como consecuencia del desarrollo industrial y económico de los años sucesivos de la posguerra y la paulatina descolonización de Estados y territorios pertenecientes a las principales potencias europeas. Estas antiguas colonias, que si bien ya no estaban bajo la bandera, seguían siendo administradas por las principales potencias, las cuales, a través el diseño de sistemas tributarios más favorables, se aprovechaban de las ventajas fiscales que tales regímenes ofrecían para sus negocios.
- En un primer momento estos regímenes no afectaban sensiblemente a la economía de los Estados por lo cual no existía regulación al respecto. No fue hasta principios de los años ochenta cuando Estados desarrollados comienzan a notar que existe una estructura societaria residente en países con una nula o baja imposición fiscal y que dichos vehículos están afectando de forma creciente a sus arcas públicas al canalizarse a través de dichos Estados ingresos que se sustraen al país de residencia de las mercantiles, cuando tratan de regular por vez primera la utilización de este tipo de figura.
- En un principio, las únicas que podían acceder a este tipo de estructuras societarias eran las grandes sociedades, el problema surgió cuando años más tarde su utilización se masificó, pudiendo tanto las medianas como los particulares acceder a este tipo de planificación fiscal, lo que hizo mucho daño a las arcas de los Estados.

- El *e-commerce* ha complicado los problemas que ya desde hacía años amenazaban al comercio tradicional. Las transacciones económicas y la movilidad de pagos han dado lugar al fenómeno del *disappearing taxpayer* y a la volatilidad de los impuestos que representan la principal fuente de recaudación para la administración estatal lo que acentúa la crisis de la tributación internacional.
- A pesar de los esfuerzos regulatorios, el *e-commerce* se desarrolla sin que una normativa adecuada lo regule, por lo que una regulación adecuada es necesaria con el fin de cubrir las lagunas y ambigüedades existentes.

SEGUNDA.- Los estándares internacionales que acotan el concepto de paraíso fiscal han cambiado: el criterio de la nula o baja tributación ya no es el criterio base a la hora de calificar a un país o territorio como paraíso fiscal pasando éste a ser la opacidad o la falta de intercambio efectivo de información por parte del país o territorio en cuestión.

- Antes, los canales de información eran en soporte papel, lo que limitaba muchísimo la divulgación de la información. A raíz del avance de las tecnologías y la aparición de soportes informáticos como *Internet*, el acceso a la información se ha simplificado en todos los sentidos: el acceso, por ejemplo, a un Registro Mercantil localizado en Bahamas desde Madrid en tiempo real es una realidad.
- Los estándares han cambiado radicalmente: ahora lo valioso es poder acceder a la información requerida, ya que, en el momento en el que se blinde tal acceso todo intento de recaudación será en vano. A raíz de esto, los elementos objetivos que en un principio se tuvieron en cuenta a la hora de calificar a un país o territorio como paraíso fiscal han evolucionado y lo que en un principio fue considerado un elemento objetivo primordial desaparece: en 2001, y como consecuencia del cambio de visión de EEUU, la OCDE actualiza su definición de paraíso fiscal desapareciendo el criterio del tipo impositivo.

- El criterio de la opacidad se ha convertido en el elemento objetivo a la hora de calificar a un territorio o país como paraíso fiscal. Esto explica el creciente interés de los Estados en la firma de Acuerdos de Intercambio de Información con los distintos países.

TERCERA.- En Europa, las diferencias en materia tributaria tienen lugar debido a la inexistencia de un marco común regulatorio en materia tributaria para todos los Estados.

- En Europa, existe una política de armonización monetaria. La jurisdicción que antes ostentaban los bancos nacionales ha sido entregada al Banco Central Europeo con el fin de que regule la política monetaria común europea.
- En lo que a materia tributaria se refiere, esto no funciona igual pues no existe un marco común regulatorio igual para todos los Estados, existe un marco genérico en el que cada Estado es competente para regular la casi totalidad de la materia en su respectivo territorio, dándose incluso el caso de que dentro de los propios Estados, como en el caso de los *Länder* alemanes o de las Comunidades Autónomas españolas existan diferencias en la materia.
- Esta realidad explica las diferencias en materia tributaria y explica que, en el caso concreto de Irlanda, ésta tenga un régimen fiscal más beneficioso sin ser por ello considerada como paraíso fiscal, pues, como se ha explicado en el presente trabajo cumple con el criterio de intercambio de información y prueba de ello son los numerosos acuerdos que ha firmado.

7. BIBLIOGRAFÍA

ADONNINO, P., *La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Universitá La Sapienza, Roma.

ÁLAMO-CERRILLO, R., LAGOS-RODRÍGUEZ, G., *Fiscalidad del comercio electrónico: el lugar de tributación*, SCPS Documento de trabajo, Cuenca, 2011 pp. 3-7.

ALARCÓN, G., *Convenios y Directrices de la OCDE, Códigos de Conducta de la UE y Jurisprudencia del TJUE*” y SARMIENTO, D., *La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law*, Cuadernos de Derecho Público, nº 28, 2006, pp. 221-261, p. 223).

ALMENARA, D., BARTOLOMÉ, P.; GIL, C., *Tributación en el comercio electrónico*, IEFPA, pp. 2-4.

ARESPACOCCHAGA, J., *Planificación fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp.540-546.

BADENES PLA, N., *Elusión fiscal internacional*, Tomo II, Actualidad Financiera, 1994, p.305.

BOKOBO, S., *Código de conducta fiscal en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea*, Crónica tributaria, nº 93, 2000.

BORREGO, M., *Los acuerdos de intercambio de información en España*, vol. 15/2012, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, pp.5-21

BUSTAMANTE, MD., *El intercambio de información entre Administraciones Tributarias en el marco de la OCDE*, vol. 4/2007, Instituto de Estudios Fiscales, pp.5-21.

BYRNE WALLACE, “¿Por qué Irlanda? Consideraciones fiscales, guía sobre el impuesto de Sociedades Mercantiles en Irlanda, www.byrnewallace.com

CALDERÓN, JM; MARTÍN, A., *Las normas anti paraíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea*, Crónica Tributaria, Nº 111/2004, 2004, pp. 43-52.

CARPIZO, J; SANTAELLA M., *De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al Global Level Playing Field. La evolución de los trabajos de la OCDE*, vol. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales 2007, pp. 27-45.

CEBALLOS MORALES, A., *El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia*, Colaboración 10/10, vol. 10/2010, Instituto de Estudios Fiscales, *Cuadernos de formación*, 2010, pp. 31-40; y MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Beneficial Ownership: Current trends*, *World Tax Journal*, 2010, pp. 35-63).

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

CUENCA, E., NAVARRO, M., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Universidad de Granada, pp. 1-15.

DELOITTE, *Foreign Account Tax Compliance Act*, Deloitte, 2011, Documento en línea disponible en www.deloitte.com, Fuente consultada el 5/3/2014.

Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, (DOCE n. L 157 de 26 de junio de 2003).

Directivas 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de junio de 1998, 98/84/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 1998 y 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000

ECHAIZ, D., “Los paraísos fiscales y las empresas *off-shore*”, *Revista Actualidad Jurídica*, Número 231, 2013, pp. 249-257.

ESCALONA, MA., *Acuerdos internacionales de intercambio de información y asistencia mutua*, vol. 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales, pp.77-87.

FALCÓN TELLA, R., *Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al bit ta*”, *QF*, núm. 10, 1998.

FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp.11-15.

FLORINDO, F., *El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales*, *Crónica Tributaria*, Nº. 109/2003, pp. 101-118.

FUEST, C., *The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base*, *Oxford Review of Economic Policy* 24(4), 2008, pp. 720-739.

GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico”, *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, Pp.13-16.

GARCÍA PÉREZ, JA., *Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 53-72.

GARCÍA-VILLANOVA, I; SERRANO, C., *Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés*, vol.6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pp. 327-356.

GONZÁLEZ CARCEDO, J., *El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias*, Doc. 28/02, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p.41.

GREGORY VS HELVING, *Imposición sobre la renta y elusión fiscal: Casos Famosos*, APAFCV, 2012.

http://economia.elpais.com/economia/2011/09/15/actualidad/1316071978_850215.html

Fuente consultada el 20/3/2014.

<http://www.oecd.org/tax/global-forum-moves-towards-automatic-exchange-of-tax-information-and-transparency.htm> Fuente consultada el 24/2/2014.

<http://www.offshorebankshop.com/content/11-caracteristicas-de-los-centros-financieros-offshore-y-que-son>, Fuente consultada el 22/2/2014.

KERN, JR., “Paraíso Fiscal y transparencia fiscal internacional”, *Revista Análisis Tributario*, N° 190, Editorial AELE, Lima, Noviembre 2003 pp. 27-29.

Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico.

LA LEY DIGITAL.- www.laleydigital.es

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

LÓPEZ, J., *Comentarios a la Directiva del Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales*, Crónica Tributaria N° 116/2005, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 81-112.

MALDONADO, A., *Análisis del cambio de posición de la OCDE: Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales*, n° 1/02 Instituto de Estudios Fiscales.

MARINO, G. y SACERDOTI, G. (Directores): *Il commercio elettronico (profilo giuridico e fiscale internazionale)*, EGEA, Milán, 2001, pp. 4-5.

MARTÍN, B., *Los acuerdos de intercambio de información*, vol.10/2010, Instituto de Estudios Fiscales, pp.109-126.

MOLINA, E; PEDRAZA, A., “Paraísos Fiscales: Una aproximación a escala global”, *Revista Oikonomos*, Año 1 Vol.2, 2010, pp. 98-111.

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

NOCETE CORREA, FJ., *La fiscalidad internacional del comercio electrónico*, Crónica tributaria num. 120/2006, 2006, pp. 111-135.

NORMACEF.- www.ceflegal.com

PAZ-CARBAJO, JA., *La Directiva 2003/48/CE y su eficacia para la efectiva tributación del ahorro en la Unión Europea*, vol. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp.173-185.

PRADO, M.P., NOCETE, FJ., *Intercambio de Información Tributaria: Entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*, Crónica Tributaria N° 139/2011, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pp. 139-141.

RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

RODRÍGUEZ SANTOS, L., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 399 y ss.

SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, 4ª Edición, CEF, 2010, pp.1453-1498.

SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional*, CEF, 5ª Edición, 2013.

SERRANO, C., *Efectos positivos y perniciosos de la Directiva del ahorro desde el punto de vista de la gestión tributaria*, vol. 2/2006, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp.93-102.

VALERO LOZANO, N., “La fiscalidad del comercio electrónico como elemento de globalización económica”, *Canarias Fiscal*, núm. 20, 2001, p. 5.

VLEX. - www.vlex.com

WESTLAW INSIGNIS. - www.westlawinsignis.es

8. ANEXO

¿Cuáles son las razones principales del éxito de Irlanda para la atracción de inversión?⁹⁴

Acceso al mercado Estado miembro de la UE
País de habla inglesa que maneja el €
Empresas internacionales: establecen sus oficinas en Irlanda y se expanden al resto de Europa

Tasa de del IS Ofrece una de las tasas de IS más bajas en Europa (12,5%)
Número de actividades consideradas “mercantiles” muy amplio

Comercio Extranjero ILE⁹⁵: Irlanda era el país con más libertad económica en Europa, 5º en el mundo
RMC⁹⁶: Irlanda en el 19º puesto de 58 países (tomando en cuenta los productos de exportación y el % de PIB)
Inversiones de USA: muy importantes para el crecimiento y modernización del país (efecto multiplicador en nueva tecnología, capacidad de exportación y oportunidades de empleo)

Régimen de la Sociedad Holding Bºs de establecerla: exención del impuesto irlandés sobre ganancias de capital que resultan de la transmisión de participaciones en Sociedades Subsidiarias que cumplan con los requisitos de ley y el régimen favorable para la tributación de dividendos extranjeros.

⁹⁴ Vid. BYRNE WALLACE, “¿Por qué Irlanda? Consideraciones fiscales, guía sobre el impuesto de Sociedades Mercantiles en Irlanda, www.byrnewallace.com

⁹⁵ Fuente: Índice de Libertad Económica 2011

⁹⁶ Fuente: Ránking Mundial de la Competitividad 2010

	Actividad considerada como comercial
Investigación y Desarrollo I+D	<p>Ley fiscal contiene muchas exenciones para los gastos en propiedad intelectual y en I+D</p> <p>S^a de créditos fiscales para la inversión en I+D muy competitivo</p>
Red de Convenios Fiscales	Irlanda ha firmado convenios de doble tributación con 81 ⁹⁷ países
Plan de Recuperación Nacional 2011-2014	<p>Objetivo: hacer frente a los desafíos fiscales actuales en Irlanda</p> <p>Mejora el atractivo que el país tiene para los inversionistas extranjeros</p>
Entorno Empresarial	<p>Actitud pro empresarial</p> <p>Constitución política estable</p> <p>Tercer lugar de la UE por facilidad de hacer negocios⁹⁸</p>
Mano de Obra	<p>Altamente calificada</p> <p>Dentro de la UE: 3^o puesto en el % más alto de licenciados en ciencias, matemáticas e informática y 4^o puesto respecto de la disponibilidad de mano calificada⁹⁹</p>
Costos Comerciales muy competitivos	Crisis: bajada en los costos de las rentas (locales, oficinas comerciales y sueldos) en los últimos 2 años
Apoyo a las empresas extranjeras	<p>Apoyo a empresas extranjeras que deseen invertir en Irlanda</p> <p>Creación de agencias (IDA y Enterprise Ireland)</p> <p>Subvenciones y asistencia financiera a las compañías que se establecen en Irlanda.</p>

⁹⁷ Fuente: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/double/double-taxation-agreements.html>

⁹⁸ Fuente: Report Doing Business 2011 del Banco Mundial

⁹⁹ Fuente: IMD World Competitiveness Yearbook