

FRAUDE FISCAL



Universidad
Rey Juan Carlos

Facultad de
Ciencias Jurídicas y Políticas

**TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN DERECHO
CURSO ACADÉMICO 2024/2025
CONVOCATORIA 1ª**

FRAUDE FISCAL

AUTOR: Carlos Nebreda del Moral

DNI: 50516211T

En Móstoles, a 02 de octubre de 2024

I. ÍNDICE

II.	INTRODUCCIÓN	3
III.	PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA, ELUSIÓN, EVASIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN	4
IV.	MÉTODOS UTILIZADOS PARA LA ELUSIÓN FISCAL	7
1.	Traslado de Residencia	7
2.	La Subcapitalización	7
3.	Sociedades Holding,	8
4.	Operaciones Intragrupo.....	8
5.	Treaty shopping	9
6.	Estructura de Perdidas	9
V.	PARAISO FISCAL	10
1.	Concepto de Paraíso Fiscal	10
2.	Características de Paraíso Fiscal	11
3.	Clases de Paraísos Fiscales.....	12
4.	Medidas Internacionales Contra los Paraísos Fiscales.....	13
VI.	MÉTODOS GENERALES CONTRA EL FRAUDE FISCAL	17
1.	Calificación de hechos jurídicos	17
2.	La Simulación.....	19
3.	Conflicto de Aplicación de la Norma Tributaria	19
VII.	MÉTODOS DE ANTIELUSIÓN Y EVASIÓN CONCRETOS EN ESPAÑA.....	22
1.	Impuesto Sobre Sociedades	22
1.1	Operaciones Vinculadas	22
1.2	Transparencia Fiscal Internacional	24
1.3	La Subcapitalización	25
2.	Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas	27
3.	Paraíso Fiscal en la Legislación Española	29
4.	Impuesto de la Renta de No Residentes	30
VIII.	ELUSIÓN Y EVASIÓN INTERNACIONALMENTE	31
1.	Convenios de Doble Imposición.....	31

Fraude Fiscal

2.	Plan de Acción BEPS	36
3.	Treaty Shopping	40
IX.	CONCLUSIÓN	42
X.	BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA	43
1.	WEBGRAFÍA	43
2.	BIBLIOGRAFÍA	43

II. INTRODUCCIÓN

Los impuestos han sido un fenómeno que ha acompañado a la historia de la humanidad durante gran parte de la misma. Esta ha sido siempre una de las maneras que los gobiernos han utilizado para financiar sus campañas militares, servicios, construcciones, lujos, etc. Junto con la humanidad, el concepto de impuesto ha ido evolucionando también.

Los impuestos más parecidos a los que tenemos hoy en día nacen con la Revolución Industrial y la consolidación de las economías capitalistas. En 1799 se introduce por primera vez en Inglaterra el Impuesto sobre la renta, introduciéndolo Estados Unidos también en 1862. Por otro lado, el impuesto al consumo¹ es introducido por primera vez en Francia en 1954. España introduce el IRPF² tal y como lo conocemos el 8 de septiembre de 1978, y IVA³ el 1 de enero de 1986.

Actualmente el sistema tributario ha evolucionado hasta tal punto que no es suficiente la elaboración de una legislación sólida por parte de un Estado, hace falta una respuesta conjunta internacional. Se estima que en los estados considerados como paraísos fiscales hay 45 billones de euros de dinero oculto (datos de 2020)⁴, lo cual es equivalente a 3 veces el PIB de lo que entendemos como superpotencias (China, Rusia, USA, etc.). Solo en España se estima que se pierden al año entre 4.000⁵ y 5.000⁶ millones de euros en impuestos que no llegan a pagarse en el territorio. Encima también se puede observar una tendencia de incremento en estas prácticas elusivas.

Teniendo en cuenta este panorama y el coste que supone para los Estados, el objetivo de este trabajo es profundizar en el concepto del abuso de la norma tributaria y para ello se plantearán los principales conceptos tributarios necesarios para entender estas prácticas, entender las estrategias que siguen las empresas para pagar menos impuestos, entender que son los paraísos fiscales y entender la respuesta que han tenido los estados a nivel nacional e internacional.

¹ IVA en España

² Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas

³ Impuesto sobre el valor añadido

⁴ Estudio de Offshore Financial Center (OFC)

<https://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html>

⁵ Datos del National Bureau of Economic Research NBER

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/15/economia/1671125305_902904.html#

⁶ <https://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html>

III. PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA, ELUSIÓN, EVASIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN

Tal y como he mencionado en la introducción, el pilar para entender el trabajo y las prácticas a las que vamos a hacer referencia durante todo el estudio es comprender los términos que a continuación vamos a explicar.

Antes de entrar en materia legal específica es muy importante dejar claros los conceptos y acotar a que nos referimos cuando los citamos. Debe quedar muy claro porque coloquialmente existe una tremenda desinformación respecto a los términos y en ocasiones se utilizan conceptos como “elusión fiscal”, “evasión fiscal” y “Planificación fiscal” como sinónimos para hacer referencia a prácticas ilegales llevadas a cabo por grandes empresas o fortunas de personas concretas. A continuación, podemos ver algunos ejemplos⁷ de noticias en las que ya bien sea de forma deliberada o por desconocimiento estos términos se mezclan. Cabe destacar que en muchas ocasiones esto no se da por desconocimiento del periodista, sino por aprovecharse de una cultura tributaria muy pobre del español medio.

Reducir la cantidad de impuestos a pagar no siempre implica prácticas ilegales, fraudulentas o evasivas. El principio de economía de opción permite a los contribuyentes utilizar métodos legales para conseguir una carga impositiva inferior. Estas estrategias de planificación fiscal se fundamentan en la libertad del contribuyente para organizar sus transacciones de manera ventajosa. Entre todas las opciones legales, el contribuyente elegirá la que suponga un menor coste y mayores beneficios. Por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los miembros de un núcleo familiar realizan una economía de opción al decidir si tributan de forma individual o conjunta, eligiendo la opción que más les beneficie.

La planificación fiscal se define como una técnica legal mediante la cual se estructuran diversas operaciones para optimizar recursos. Por el camino, en la formación de estas estrategias surgen conceptos como evasión, elusión, simulación y fraude de Ley Tributaria, transformando la planificación fiscal de una práctica legal a una ilegal. Ante múltiples alternativas legales, derivadas del mundo moderno y de la diversidad de jurisdicciones fiscales, junto con la libertad de movimiento de capitales y personas, surge el arbitraje fiscal. “El arbitraje fiscal es una operación o cadena de operaciones en la que se busca el beneficio tributario, aprovechando la diferencia o discordancia en el sistema tributario o entre sistemas tributarios”⁸. Aquellas estructuras creadas con una finalidad exclusivamente fiscal y sin base económica suelen considerarse abusivas. El problema del arbitraje y la planificación fiscal radica en que, con todos los estados que hay, una misma estructura puede ser legal en un Estado, pero abusiva en otro, al basarse en muchos casos en criterios arbitrarios propios de cada nación.

⁷ https://diario16plus.com/actualidad/los-300-millones-donados-por-amancio-ortega-son-la-mitad-de-los-eludidos-en-impuestos-por-inditex-en-cuatro-anos_136705_102.html
<https://www.publico.es/economia/inditex-esquivo-600-millones-impuestos.html>
<https://maldita.es/malditateexplica/20190524/que-sabemos-sobre-los-impuestos-de-inditex-en-espana-y-su-supuesta-elusion-fiscal/>

⁸ <http://elfisco.com/articulos/revista-no-172-el-arbitraje-fiscal>.

Una de las diferencias más grandes está en la distinción del concepto de evasión y elusión fiscal. Cuando hablamos de derecho fiscal y tributario estos dos conceptos representan pilares fundamentales en cualquier argumentación. Y como no podía ser de otro modo es una discusión doctrinal clásica delimitar el alcance de los dos términos.

La elusión fiscal abarca prácticas que, sin infringir la ley, buscan reducir la carga tributaria mediante estructuras jurídicas inusuales o anómalas. Los contribuyentes realizan estas acciones antes de que la obligación tributaria nazca. El desafío es diferenciar entre abusos de derecho, considerados fraudulentos, y casos de economía de opción. Una práctica se califica como abusiva cuando respeta la "letra de la Ley" pero viola su "espíritu" para minimizar la carga fiscal. Esto implica una violación indirecta de la ley o un uso inapropiado de la misma, interpretándola en beneficio propio, sabiendo que el legislador no preveía tal aplicación. "Una violación indirecta de la ley o el uso inapropiado de la ley al tergiversar la interpretación de la aplicación de la ley en el propio beneficio del contribuyente, pese a conocer que el legislador, en el momento de aprobar dicha normativa no tenía en mente la aplicación llevada a cabo por el contribuyente"⁹. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sostiene que hay abuso cuando una práctica obtiene una ventaja fiscal contraria al objetivo de la normativa, y su propósito principal es lograr esa ventaja. En resumen, una práctica es abusiva si va en contra de la finalidad de la normativa, incluso si la respeta formalmente, y busca obtener un beneficio mediante métodos artificiales. "La misma sea contraria a la finalidad prevista en la normativa –aunque formalmente la respete- y que, además, pretenda obtenerse un beneficio de aquélla a través de fórmulas artificiosas"¹⁰.

La elusión fiscal se caracteriza por evitar la realización del hecho imponible antes de que este ocurra, utilizando métodos que eluden el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dependiendo de cómo se lleve a cabo esta acción, puede clasificarse como fraude de ley o economía de opción. El fraude de ley se da cuando se emplean alternativas no previstas por la normativa para eludir la ley. Por otro lado, la economía de opción se refiere al uso de alternativas permitidas por la legislación para conseguir una ventaja fiscal.

Desde una perspectiva inicial, las diferencias se hacen evidentes con la evasión fiscal. La evasión se refiere a todas aquellas acciones del contribuyente que constituyen una violación directa de sus deberes tributarios, destacándose por el elemento de dolo. En tales situaciones, el contribuyente realiza ciertos actos con la intención de evitar el pago de un impuesto ya devengado. Así, una acción es evasiva cuando el contribuyente emplea medios ilegítimos o falsificados para no cumplir con sus obligaciones fiscales. También se incurre

⁹ LAMPREAVE MÁRQUEZ, "Las medidas anti-abuso fiscal aplicables en la Unión Europea (con especial consideración sobre la doctrina de los acuerdos artificiales) 1.a ed." "desafíos de la hacienda pública española 3.a parte", "La administración tributaria, García-Herrera Blanco (Coor), Instituto de Estudios Fiscales", 2012, pág. 58

¹⁰ CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S., "La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal 2.a ed." "las medidas de lucha contra el fraude fiscal 2.a parte fraude fiscal: dimensión internacional", García-Herrera Blanco (Coor), 2013, pág. 13

Fraude Fiscal

en evasión al ocultar una actividad económica al fisco, como en casos de economía sumergida. La OCDE clasifica la evasión en dos categorías: evasión menos grave, relacionada con la falta de declaración de algunos ingresos; y evasión grave, que implica engaños como declaraciones falsas, facturas ficticias o el uso de sociedades opacas para efectuar operaciones.

A pesar de que este término pueda incluir prácticas ilegales, para la claridad del trabajo cuando hable de elusión fiscal voy a hacer referencia a la utilización de mecanismos legales por los cuales el contribuyente puede pagar menos impuestos. En los casos en los que el contribuyente actúe en fraude de ley haré referencia a la evasión fiscal y no a la elusión. Cabe destacar que debido a la pérdida que supone para los gobiernos la elusión fiscal, aunque muchas veces no se pueda demostrar el supuesto fraude fiscal, los gobiernos luchan igualmente contra este fenómeno mediante la elaboración de leyes más robustas que limiten al mínimo la subjetividad en la consideración de fraude. Por ello, en este trabajo se hará referencia por igual a la lucha contra la elusión y evasión fiscal.

Por otro lado, tenemos la economía de opción. Cuando el contribuyente elige entre varias opciones legales y económicamente equivalentes para minimizar su carga fiscal, estamos ante un caso de economía de opción. Aquí, no se presentan actos de simulación, fraude de ley, o interpretaciones abusivas que contravengan el espíritu de la norma. El contribuyente selecciona la opción que le genere un menor coste fiscal. Este comportamiento no contraviene la esencia de la ley tributaria. No se exige al contribuyente optar por la alternativa fiscal más costosa, ni se le impide elegir la más económica, siempre que las transacciones sean legítimas desde la perspectiva del Derecho privado. En este contexto, el contribuyente debe actuar con buena fe al interpretar literalmente las normas tributarias.

Las economías de opción implícitas, aunque legítimas desde el Derecho Privado, resultan indeseables desde el ordenamiento tributario. Esto se debe a la rigidez necesaria en la definición de los hechos imposables, como exigen los artículos 31 y 133 CE y el artículo 10 de la LGT. El Derecho Tributario, al regular, implícitamente prohíbe ciertas acciones. La tipificación de los hechos imposables busca abarcar todas las manifestaciones de capacidad económica. Cualquier alternativa que permita al contribuyente lograr un resultado económico similar, eludiendo la norma y la tributación correspondiente, debe considerarse prohibida, salvo que esté expresamente permitida como economía de opción. El artículo 15 de la LGT, como cláusula anti-elusiva general, establece que hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evita el hecho imponible o se reduce la base o deuda tributaria mediante actos notoriamente artificiosos o impropios para conseguir el resultado obtenido, y que no generan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

IV. MÉTODOS UTILIZADOS PARA LA ELUSIÓN FISCAL

A continuación, voy a exponer a modo de glosario de términos una serie de conceptos fundamentales para el entendimiento de este trabajo. Incluiré los métodos más usuales para eludir impuestos. Es importante tener una primera noción de estos conceptos y un esquema básico de su funcionamiento. Más adelante se mencionarán y explicarán de nuevo, pero con el objetivo de entender las medidas que existen para intentar frenarlos.

1. Traslado de Residencia

Los países miembros de la OCDE generalmente imponen impuestos a sus residentes sobre la renta mundial, utilizando el criterio de residencia en lugar de nacionalidad, gravando así los ingresos independientemente de su origen.

Uno de los grandes desafíos surge con la definición de residencia, que varía entre países. En el caso de España, el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece como se determina la residencia de los sujetos pasivos. Esta diferencia entre países puede resultar en que una persona o entidad sea considerada residente en dos países simultáneamente o en ninguno, al aplicar cada uno su normativa interna. Algunas empresas utilizan estas diferencias entre legislaciones como estrategias para pagar menos impuestos o no pagarlos. Sin embargo, los convenios de doble imposición (CDI) generalmente incluyen cláusulas para resolver conflictos cuando una persona es considerada residente en dos Estados según sus respectivas legislaciones.

2. La Subcapitalización

En las multinacionales, es común que la empresa matriz transfiera dinero a una filial en otro país como financiación. Esto puede realizarse ampliando el capital o mediante un préstamo. En el primer caso, los beneficios se reciben como dividendos y no son deducibles para la filial; en el segundo, los beneficios son intereses y se consideran gastos deducibles. Además, si la matriz es prestamista, puede beneficiarse de una reducción o exención de la retención en el país de la fuente si existe un CDI o si la matriz está en la UE.

Financiar al grupo mediante préstamos externos puede trasladar la base imponible a la jurisdicción del prestamista, especialmente si es un territorio con baja tributación. En algunos casos, esta práctica puede ser elusiva, disfrazando una aportación de capital como financiación para reducir impuestos. Esto se conoce como financiación híbrida (un préstamo con elementos de capital) o subcapitalización (uso excesivo de deuda frente a capital propio dentro del grupo).

3. Sociedades Holding,

Definir una sociedad holding es crucial. Se trata de una entidad cuya actividad principal es poseer y gestionar participaciones en otras empresas. Esto implica una estabilidad en la propiedad, con el objetivo de controlar e influir en la gestión de las compañías participadas. Una holding puede limitarse a poseer participaciones o también desempeñar otras funciones, como ofrecer servicios de gestión o financieros al grupo. Los ingresos de una holding suelen provenir de dividendos y ganancias de capital generados por las empresas en las que tiene participación, además de recibir intereses, cánones y pagos por servicios prestados. Muchas sociedades holding tienen inversiones en empresas extranjeras. La mayoría de los países de la OCDE han adoptado un sistema que exime de impuestos a los dividendos y las ganancias de capital provenientes del extranjero. Esta exención se refuerza mediante convenios de doble imposición, para evitar que los dividendos sean gravados en el país de origen, promoviendo así la atracción de entidades holding¹¹.

4. Operaciones Intragrupo

Cuando hablamos de operaciones intragrupo nos remitimos a operaciones hechas por empresas con una vinculación¹² y que, por tanto, pertenecen a un mismo grupo empresarial¹³

En estas operaciones se pone el foco en los precios de transferencia y en la ubicación de propiedad intelectual o activos intangibles. Los precios de transferencia se refieren a los valores fijados en transacciones entre entidades relacionadas. Según Hernández Vázquez son “los precios fijados en las transacciones internacionales entre personas o entidades vinculadas fiscalmente”¹⁴

En grupos empresariales, es habitual que se den este tipo de operaciones entre sus distintas filiales. El problema surge cuando los precios acordados entre estas entidades no reflejan los que se establecerían en el mercado entre partes independientes. Esta discrepancia puede llevar a una incorrecta asignación de ingresos y gastos, afectando así la determinación de los beneficios y la carga tributaria de las empresas involucradas.

Respecto a la propiedad intelectual, uno de los objetivos principales es la ubicación estratégica de estos activos intangibles en filiales de países con baja tributación, que puede

¹¹ DELGADO PACHECO, A. Y VIÑUALES SANABRIA, L.M. “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores en el extranjero”, Corral Guadaño, 2016, Pag 1205-1248.

¹² Para saber que se entiende en España por vinculación hay que remitirse al art. 18.2 LIS

¹³ El artículo 42 del Código de Comercio contiene el concepto de grupo de empresa.

¹⁴ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. y JUSTO ALONSO, A. “Precios de transferencia”. vol. 15, 2012

llevar a una erosión de bases imponibles y traslado de beneficios. Las empresas aprovechan regímenes fiscales beneficiosos (como los “patent box”) que ofrecen ventajas fiscales para ingresos derivados de la propiedad intelectual. Simultáneamente, otros países permiten la deducción de royalties pagados sin aplicar retenciones fiscales a estos pagos internacionales.

5. Treaty shopping

Este comportamiento implica el uso excesivo de los tratados conocidos como Convenios de Doble Imposición (CDI). Su finalidad es minimizar los impuestos en el lugar de origen, buscando aplicar el convenio que permite el menor gravamen posible, aunque originalmente no debería ser aplicable. Se llevan a cabo diversas operaciones para poder beneficiarse de dicho convenio, lo que en esencia significa buscar el acuerdo más favorable fiscalmente¹⁵.

Si una empresa en el Estado R obtiene ingresos de un Estado F que impone altos impuestos a no residentes sin CDI, puede usar una “conduit company” en el Estado Y con un convenio favorable con F. Los ingresos en Y no se gravan o están exentos y se transfieren al Estado R o a una jurisdicción de baja tributación. Para que esta estrategia funcione, los ingresos deben tributar poco o nada en Y no estar sujetos a impuestos cuando se transfieren a R. Si no están exentos, se utiliza una “stepping stone conduit”, compensando ingresos con gastos facturados por entidades en otros Estados, reduciendo así la base imponible de la empresa intermediaria y permitiendo que los ingresos fluyan hacia el tercer Estado sin tributación. También se puede utilizar la estrategia llamada rule shopping¹⁶. El rule shopping busca que los ingresos se clasifiquen en la categoría del CDI que permite menor gravamen. Esto significa encontrar el convenio más favorable y asegurar que los ingresos obtengan la clasificación más ventajosa

6. Estructura de Pérdidas

Se emplean diversas estrategias para generar pérdidas que disminuyan la base imponible o permitan devoluciones de impuestos. Estas tácticas, que buscan erosionar las bases imponibles, se basan en gastos deducibles excesivos, como intereses, derivados y garantías, que suelen estar vinculados a rentas exentas. Los principales escenarios que nos encontramos son:

A) Deuda Elevada en Jurisdicciones de Alta Imposición: Empresas colocan grandes cantidades de deuda en países con altos impuestos para obtener beneficios fiscales.

¹⁵ VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 1. Ámbito de aplicación personal”. Ruiz García. J.R. y Calderón Carrero. J.M., “Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España”, 2004, Pág 90- 132

¹⁶ PACHÓN LUNA, A. “El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia”, 2009, Pág 101-130.

B) Préstamos Entre Empresas del Mismo Grupo: Utilizados para crear deducciones de intereses más grandes que las obtenidas en transacciones con entidades independientes.

C) Financiación de Ingresos Exentos: Utilización de préstamos externos o intragrupo para generar ingresos que no están sujetos a impuestos

V. PARAISO FISCAL

1. Concepto de Paraíso Fiscal

“El nacimiento de los paraísos fiscales se remonta al desarrollo económico e industrial de los años de posguerra y descolonización de territorios ocupados previamente por europeos. Algunos de estos territorios, con la finalidad de atraer inversiones extranjeras y reactivar la economía del territorio, elaboraron sus propios sistemas fiscales con mayores beneficios económicos que los convencionales”¹⁷.

El término de “paraíso fiscal” proviene de una interpretación literal que los franceses hicieron del término “tax heaven”, el cual es incorrecto. Cuando tradujeron el término confundieron “heaven” (paraíso) con haven (refugio). Por lo tanto, la traducción correcta sería “refugio fiscal”. En cualquier caso, ambos términos expresan con claridad la idea, un territorio en el que la carga impositiva es inusualmente baja. A pesar de que esta sea la idea colectiva de paraíso fiscal, académicamente, el concepto abarca bastante más. A nivel internacional la primera mención a este concepto se hace en *Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: Un problema Mundial*, publicado por la OCDE en mayo de 1998. Cabe destacar que en este informe se recoge la diferencia conceptual de “paraíso fiscal” y “régimenes fiscales preferenciales”.

“Los estados considerados como paraísos fiscales cuentan con un sistema jurídico-político propio que les proporciona confidencialidad, estabilidad e infraestructuras, presentándose como una amenaza frente a aquellos países que involuntariamente crearon este fenómeno al aumentar la tributación”¹⁸.

En términos generales, se consideran naciones con normativas tributarias sumamente ventajosas para individuos o empresas que buscan establecer su residencia legal y reducir su carga impositiva.

¹⁷ BAREA, F. J. R., Garrido, R. M. U. y Beato, F. G. “Elusión fiscal internacional y tratamiento en la legislación española. Actualidad financiera”, 1994, Pág 303-33

¹⁸ MOLINA, E., Y PEDRAZA, M. A. “Paraísos fiscales: una aproximación a escala global”. Oikonomos, V.2 2016

“El paraíso fiscal es aquel que, con el objetivo de atraer capitales, apuestan por el instrumento fiscal como ventaja comparativa ofreciendo tasas de gravamen inexistentes, además de una opacidad informativa sobre las operaciones que se realizan en las mismas”¹⁹.

2. Características de Paraíso Fiscal

Aunque no es posible definir los paraísos fiscales de una sola manera, existen ciertas características significativas que son comunes entre ellos y nos permiten identificarlos. No todos los territorios con ventajas fiscales reúnen todas estas cualidades, ni cualquier nación que cumpla con algunas de ellas es automáticamente clasificada como tal, aunque a primera vista pueda parecerlo. Es una lista abierta *numerus apertus*, en la cual pueden añadirse nuevas características.

Utilizando como referencia el informe antes mencionado de 1998, *Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: Un problema Mundial* de la OCDE, las características de un paraíso fiscal son:

La Tributación escasa o nula. Esto comprende la inexistencia de tributos o a su aplicación meramente nominal sobre los beneficios producidos por la actividad económica en dichos países.

No obstante, la nula o baja imposición es un requisito completamente esencial, pero hace falta más. Este criterio solo establece unos de los requisitos básicos de paraíso fiscal, que en todo caso ha de cumplirse con algún otro de las tres condiciones adicionales.

Inexistencia de intercambio efectivo y transparente de la información tributaria con la excusa de la confidencialidad, la cual se establece como principio rector de la legislación y regulación. La ausencia de claridad en las políticas impositivas junto con restricciones legales o administrativas que dificultan compartir información, son factores clave. Esto promueve prácticas ilegales como la evasión fiscal, la elusión fiscal y otros delitos no relacionados directamente con la tributación.

Las políticas opacas y la falta de disposición o habilidad para ofrecer datos facilitan a inversores internacionales no solo esquivar sus obligaciones tributarias, sino también promover actos ilícitos de otra índole. En ciertos territorios, se han aprobado normativas, como la creación de cuentas sin identificación, que impiden a los bancos compartir con las autoridades fiscales información sobre los inversores.²⁰

¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. “Informe sobre el sobre el proyecto de intercambio automático de información en materia fiscal” 2016. Pág. 6

²⁰ MOLINA, E., Y PEDRAZA, M. A. “Paraísos fiscales: una aproximación a escala global” *Oikonomos*, V.2, 2016 Pág 10

Fraude Fiscal

Se han obtenido progresos en cuanto a la obtención de datos, dado que algunos paraísos fiscales han establecido acuerdos de cooperación legal con ciertos Estados. Dichos acuerdos facilitan compartir información tributaria vinculada al fraude fiscal y a otros crímenes, como el narcotráfico. No obstante, normalmente en estos Estados las autoridades tributarias no tienen acceso a los registros bancarios. Por esto, la falta de transparencia fiscal es una característica clave y fundamental en los paraísos fiscales.

Falta de transparencia en la aplicación del sistema fiscal, el secretismo en el manejo de la información bancaria y fiscal prevalece, impidiendo obtener un conocimiento auténtico de los movimientos de capitales realizados en esa jurisdicción.

Inexistencia de una actividad económica sustancial en su jurisdicción, (empresas offshore) lo que significa que no se exige una actividad real y verdadera a los contribuyentes o sociedades ubicadas en dicha jurisdicción. Esto implica que los esfuerzos para atraer inversiones financieras se basan exclusivamente en motivos fiscales.

Una sociedad offshore se constituye en un país externo, considerado como paraíso fiscal, y que opera fuera de dicha jurisdicción. Su único objetivo es el traspaso de todo tipo de activos de un territorio a otro. La constitución de estas sociedades no es ilegal, el problema viene cuando se fundan con el objetivo único de no pagar impuestos y se suman el resto de las características de los paraísos fiscales que hacen que los países de origen no puedan fiscalizar la actividad económica.

Para ilustrar la dificultad de determinar características globales e intrínsecas de los paraísos fiscales, cabe destacar que la OCDE tarda once años en concretar estos criterios.

3. Clases de Paraísos Fiscales

Los paraísos fiscales pueden clasificarse de diversas maneras según diferentes criterios. Por ejemplo, pueden diferenciarse en función de si priorizan a personas físicas o jurídicas. Algunos, como Andorra, están orientados hacia personas físicas, mientras que otros, como Panamá, se centran en sociedades y entidades jurídicas. Además, existen paraísos fiscales mixtos, como las Bahamas, que atienden tanto a personas físicas como a jurídicas.

Otra forma de clasificación se basa en los regímenes fiscales relacionados con la residencia, es decir, la ubicación del sujeto pasivo. Algunos Estados ofrecen regímenes específicos para aquellas personas que residan y otro diferente para los que no. Esto nos permite distinguir entre paraísos fiscales clásicos, paraísos fiscales de tributación dual, y paraísos fiscales con servicios de cooperación.

También podemos clasificar los regímenes fiscales por la zona geográfica. No hay que irse muy lejos, un gran ejemplo es la ZEC²¹, que ofrece ventajas fiscales en Canarias.

²¹ Zona Especial Canaria

También podemos definir la tipología de agente que recurre a los paraísos fiscales según la clase de la que se trate. De manera general encontramos los agentes del sector financiero, las grandes empresas multinacionales y personas físicas.

Históricamente, los bancos han sido vitales para la economía, actuando como intermediarios financieros. Sin embargo, su rol principal ha evolucionado. En el pasado, los bancos utilizaban los fondos de sus clientes para otorgar préstamos a empresas; hoy en día, esos fondos se invierten principalmente en mercados financieros. En este ámbito, es importante distinguir entre bancos de inversión y bancos comerciales. Debido a su gran relevancia en la economía, los bancos están generalmente bajo la supervisión y regulación del estado mediante diversas normas financieras. Los paraísos fiscales son de vital importancia sirviendo como escape mediante sucursales o filiales.

Las empresas internacionales buscan la maximización de beneficio mediante la división de tareas según les conviene la legislación y el mercado de los diferentes países y territorios. Un mecanismo típico que usan las empresas son las holdings empresariales que consisten en un grupo de empresas en el que una compañía compra la totalidad o la mayoría de las acciones de otras empresas para controlarlas completamente, logrando así una integración empresarial. El principal propósito de este tipo de conglomerado es aprovechar las ventajas fiscales. Para ello, el holding se establece en un paraíso fiscal, lo que le permite reducir su carga impositiva y obtener ganancias, como dividendos e intereses, sin tener que pagar impuestos sobre ellas.

Las empresas transnacionales también emplean la transferencia de precios como una estrategia. Muchas filiales, propiedad al 100% de sus matrices, brindan beneficios fiscales considerables. En muchas ocasiones una determinada entidad localiza sus filiales en paraísos fiscales estando ella misma en un Estado que no lo es. Esto les permite obtener elevados beneficios al aprovechar la baja o inexistente carga impositiva en esos territorios.

Las grandes fortunas evaden impuestos en sus países mediante estrategias en jurisdicciones con beneficios fiscales. Usan fideicomisos para mover su riqueza a cuentas en el extranjero y aprovechan los vacíos legales que les permiten pagar menos impuestos o incluso nada. Además, recurren a cuentas bancarias anónimas o a trasladar su residencia fiscal a estos lugares, lo que les facilita ocultar bienes y reducir sus obligaciones tributarias de manera considerable.

4. Medidas Internacionales Contra los Paraísos Fiscales

En 1987 la OCDE²² dejó clara la imposibilidad de hacer una lista de características que definieran un paraíso fiscal. Este informe fue uno de los primeros intentos formales de la OCDE para abordar el problema de los paraísos fiscales. Para identificarlos simplemente

²² Informe "Tax Havens: Issues of Harmful Tax Practices"

Fraude Fiscal

se consideró la “reputación”, se entendía paraíso fiscal aquellos estados que fueran considerados de tal manera²³.

En 1998, se lanzó un documento que ofrecía una definición técnica más clara de los territorios con regímenes fiscales ventajosos, identificando varios rasgos distintivos. Este informe, titulado "Competencia Fiscal Desleal: Un Desafío Global", detallaba los elementos mencionados anteriormente. Además, se creó una plataforma llamada “Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales”, cuyo propósito era impulsar la transparencia y facilitar el acceso a información tributaria entre países.

En 2000, la OCDE publicó un informe que listaba 35 territorios como paraísos fiscales. De esos territorios, 31 se comprometieron a implementar normas para el intercambio de información y transparencia y de este modo salir de esa clasificación. En 2001, se eliminó el criterio de falta de actividad sustancial para definir a los paraísos fiscales, sustituyéndolo por la creación de sistemas transparentes y el intercambio efectivo de información²⁴. La eliminación de este criterio supuso una flexibilización del concepto de paraíso fiscal, que permitió a muchos estados no ser considerados como tal.

En 2004, la OCDE presentó su tercer informe y comenzó a emplear nuevas terminologías. Se refirieron a los países que cooperaban como "socios colaboradores", reservando la denominación "paraísos fiscales" únicamente para Estados que no mostraban cooperación²⁵. En 2006 se presentó otro informe de control para comprobar y revisar que todas las naciones estuviesen cumpliendo con las acciones a las que se habían comprometido²⁶. En 2007 disminuyó lista de los países que conformaban dicha lista, en concreto los estados de las Las Islas Marshall y Liberia prometieron ajustar sus regímenes fiscales, pasando a ser considerados socios colaboradores. Como resultado, la lista negra se redujo a únicamente tres jurisdicciones, quedando únicamente Andorra, Liechtenstein y Mónaco en la misma. Dos años más tarde (2009), los estados que aún se estaban en dicha lista consiguieron salir, reduciendo a 0 el número de países que fueron determinados como aquellos “que no cooperaban”.

De estas iniciativas surgió el 17 de junio de 2015, el “Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas” El plan se fundamenta en la insuficiencia de las normas fiscales empresariales existentes. La globalización ha hecho que las estructuras y operaciones empresariales sean más complejas, permitiendo que las empresas desvíen sus beneficios

²³ OECD. (1987). “International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies, Issues in International Taxation” no. 1. Paris

²⁴ OECD (2001). “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report” 2001, Pág. 10

²⁵ OECD (2004). “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices” The 2004 Progress Report

²⁶ OECD (2006). “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices” The 2006 Update on Progress in Members Countries

hacia países con impuestos bajos para minimizar su carga fiscal global. Además, muchas empresas aún enfrentaban la doble imposición de sus ingresos por parte de varios Estados miembros.

En 2017, la Unión Europea (UE) inició un esfuerzo para identificar países y territorios que no cooperan con las normativas fiscales. Desde entonces, la lista ha sido actualizada frecuentemente. Es esencial distinguir entre dos categorías: la lista negra, que incluye paraísos fiscales confirmados, y la lista gris, que contiene jurisdicciones sospechosas que han prometido reformar sus políticas fiscales para alinearse con los requisitos de la UE.

En diciembre de 2017, la Comisión Europea presentó por primera vez un sistema de clasificación sobre jurisdicciones fiscales no cooperativas, dividiendo los territorios en dos categorías: una "lista negra" y una "lista gris". La "lista negra" inicialmente agrupó a 17 países que no cumplían con los estándares fiscales internacionales, mientras que en la "lista gris" se incluyeron 47 naciones que se comprometían a mejorar sus políticas fiscales. Los territorios en ambas listas se enfrentaban a la obligación de aplicar reformas concretas en materia de transparencia y equidad fiscal, con plazos establecidos hasta finales de 2018 o 2019, dependiendo del caso.

Durante 2018, la composición de las listas sufrió diversas modificaciones. Países como Barbados, Granada, Emiratos Árabes Unidos, Macao, República de Corea, Mongolia, Panamá y Túnez lograron salir de la "lista negra" en enero de ese año, tras demostrar avances significativos en sus políticas fiscales. Más tarde, en marzo, Bahrein, Islas Marshall y Santa Lucía también fueron excluidos de dicha lista, seguidos por Bahamas y San Cristóbal y Nieves en mayo, Palau en octubre, y finalmente Namibia en noviembre. Sin embargo, no todos los países lograron mantenerse fuera de las listas: Bahamas y San Cristóbal y Nieves, que habían salido de la lista negra, fueron nuevamente incluidas más adelante ese mismo año debido a su falta de compromiso continuo con las reformas exigidas.

Este proceso formaba parte de un esfuerzo global más amplio por parte de la Unión Europea para combatir la evasión fiscal y la competencia fiscal perjudicial, especialmente en territorios que se consideraban refugios fiscales. El objetivo final de estas acciones era presionar a los países con regímenes fiscales opacos a adoptar estándares internacionales más rigurosos, contribuyendo así a un sistema financiero global más transparente y justo.

El 5 de diciembre de 2019, el Consejo de la Unión Europea tomó medidas significativas al establecer nuevas directrices que exigían a los Estados Miembros adoptar, a partir del 1 de enero de 2021, al menos una acción para enfrentar la evasión fiscal relacionada con jurisdicciones consideradas problemáticas. Entre las alternativas propuestas se encontraban la imposibilidad de deducir gastos provenientes de estos territorios, el establecimiento de normas para regular las Sociedades Extranjeras Controladas (CFC) y la implementación de retenciones fiscales en origen sobre dividendos y pagos similares.

En 2021, el Consejo Europeo publicó la lista de la UE de países no cooperadores a efectos fiscales, incluyendo a Dominica.

Fraude Fiscal

VI. MÉTODOS GENERALES CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Las cláusulas generales que buscan eliminar la evasión fiscal están recogidas en la LGT en los siguientes artículos.

1. Calificación de hechos jurídicos

El art. 13 de la LGT, establece una cláusula general acerca la de la **calificación de los hechos jurídicos** que dan nacimiento a las obligaciones tributarias. Dicho artículo despeja dudas para dejar claro que la forma que elijan los contribuyentes para clasificar dichos hechos no influirá en la determinación de la obligación tributaria, lo fundamental y determinante es la naturaleza verdadera del hecho. Es decir, cada obligación tributaria será evaluada por lo que realmente es el hecho jurídico que la ha generado. Dice así el artículo: “obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Este precepto sienta las bases para perseguir a aquellos que, con alevosía o inconsciencia, califican un acto jurídico de forma incorrecta. La Administración tributaria busca que el contribuyente no obtenga así un beneficio fiscal resultando su calificación en una menor base imponible o en la reducción del gravamen de una misma base imponible.

A la hora de analizar este artículo hay que tener en cuenta que de manera general la ley deja en manos del contribuyente sujeto a obligaciones tributarias, la interpretación y aplicación de la norma. Es decir, es el propio sujeto pasivo el que interpretará la ley para determinar qué tipo de negocio jurídico o hecho se está llevando a cabo mediante una autoliquidación y de aportar o facilitar la información pertinente. Por lo tanto, la Administración tributaria tiene, en principio, un papel regulador, armonizador y corrector de la legislación. En palabras de GARCÍA NOVOA²⁷ “la función calificadora de la Administración ha de tomar como punto de partida una primera evidencia que es la transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir del fenómeno de la masificación. La actividad calificadora de la Administración sería consecuencia de sus posibilidades de regularizar la situación declarada y calificada por el contribuyente (ya que se le ha confiado al mismo tanto la aplicación de la ley como la cuantificación y cumplimiento espontáneo de las obligaciones). Así, la Administración podrá recalificar la calificación realizada por el contribuyente de los hechos o datos comunicados”

En toda aplicación del Derecho hay dos elementos que determinar. En primer lugar, hay que realizar una análisis y clasificación fáctica de lo sucedido, es decir, atender a los hechos verdaderamente ocurridos que son susceptibles de producir efectos jurídicos. En segundo lugar, hay que realizar el análisis jurídico de los efectos en el Derecho que dichos

²⁷ GARCÍA NOVOA, C. “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español” 2005, Pág, 17-19

Fraude Fiscal

actos provocan. El Tribunal Supremo ilustra esta diferencia en el análisis en numerosas sentencias. Por ejemplo, STS núm.682/2014²⁸, en este caso de sucesiones estaban muy claros los hechos, la voluntad del causante, pero la dificultad radicaba en la calificación jurídica de dichos actos.

En el Derecho tributario en concreto, la situación es compleja en cuanto a la calificación de los hechos dado que la propia persona que realiza la autoliquidación, y, por tanto, determina los efectos jurídicos que se le van a aplicar es la misma que pone de manifiesto y da fe, cuáles son los hechos que han ocurrido y que dan nacimiento a los efectos jurídicos, en derecho tributario a la obligación tributaria.

En respuesta a esta dificultad el legislador faculta a la Administración Tributaria a actuar como armonizador y controlador de la correcta aplicación de la norma. Sin embargo, las decisiones tomadas por Hacienda no son definitivas y en ningún caso son sustitutas de los jueces. Es un gran dilema por tanto como tiene la Administración tributaria que ejercer su papel. En la actualidad, la mayoría de los expertos y la doctrina se inclinan hacia una interpretación rigurosa, señalando que, ante cualquier ambigüedad, la legislación debe interpretarse de manera desfavorable para la Administración. Esta idea es apoyada por el art. 14 LGT “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”²⁹. Es decir, hay que analizar caso caso en concreto y no hacer analogías, lo cual significaría hacer una interpretación extensiva.

PALAO TABAODA define la calificación de esta manera “calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde”³⁰. En cuanto al método concreto que la Administración tributaria lleva a cabo para calificar los hechos jurídicos que generan obligaciones tributarias, consta de tres elementos: el efecto producido del contrato, el objeto y la causa.

En cuanto al efecto producido del contrato, la Administración diferencia los efectos que las partes querían que se produjeran y los que efectivamente se producen. Atendiendo exclusivamente los segundos siendo los que vinculan realmente, atendiendo al art. 13 LGT.

El segundo elemento que afecta a la calificación de un hecho jurídico es el objeto. Siendo este los derechos, obligaciones que nacen del contrato. Es clave entender, que calificar un hecho jurídico puede ser llevado a cabo únicamente teniendo en cuenta su objeto.

Y, por último, la causa. Siendo entendida como causa que condiciona la calificación y validez de un acto.

²⁸ STS núm.682/2014, de 25 de noviembre, Sala Primera, de lo Civil, núm. recurso 682/2014. FJ 3

²⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. “Manual práctico de derecho tributario” 1999, Pág, 45-46

³⁰ PALAO TABAODA, C. “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal Lex Nova” 2006, Pág, 86

2. La Simulación

Muy en relación con este art. 13 de la calificación de los hechos, tenemos el art. 16.1 que perfila este concepto e individualiza la calificación de los hechos en unas situaciones muy concretas, **la simulación**. Dice así: “los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”. Como se puede observar, en realidad estamos hablando de una recalificación jurídica de unos hechos por su verdadera naturaleza, se trata de una calificación. El legislador es consciente de esta redundancia, el motivo de incluir el art. 16 LGT nos lleva al estudio del concepto de simulación que utiliza nuestro Derecho Civil. La simulación es considerada en nuestro ordenamiento como una apariencia negocial que busca ocultar un negocio jurídico. Tal y como ha reiterado el TS, en la simulación hay un vicio en la declaración de voluntad de los contratantes, mediando necesariamente ocultación y engaño, siendo estos necesariamente el objetivo de la simulación³¹. Es muy importante no confundir la causa del negocio jurídico y el fin. En todo negocio jurídico hay una causa y un fin, la causa hace referencia a sus motivos formales, art. 1274 CC, y el fin a los motivos subjetivos e individuales propios de cada persona. En toda simulación la causa del contrato no es la correcta y el fin es el engaño, mediando la ocultación y el engaño. Que la causa no sea la apropiada para la forma del negocio elegida y que haya como resultado un ahorro fiscal, no es razón suficiente para determinar una simulación. Estas circunstancias solo significarían una calificación incorrecta por parte del contribuyente (art. 13 LGT) o un conflicto de aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT). Entonces, si tanto el art. 13 como el 16 hablan de una recalificación de actos jurídicos por su verdadera naturaleza ¿Qué más da que utilicen uno u otro para corregir al contribuyente? El art. 16.3 LGT tiene la clave, incluyendo una posible sanción al incurrir en una simulación, mientras que la calificación del art. 13 únicamente prevé la tributación por la base imponible correcta según la verdadera naturaleza del acto.

3. Conflicto de Aplicación de la Norma Tributaria

Por otro lado, tenemos otra cláusula general que persigue la evasión fiscal, la cual determina el **conflicto de aplicación en las normas tributarias** Este concepto reemplazó la noción de fraude a la normativa fiscal contemplada en el artículo 24 de la LGT de 1963. El art. 15 LGT dice así: “se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización

³¹ STS de 7 de julio de 2011, Recurso de Casación 260/2008, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo

Fraude Fiscal

no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

En primera instancia, hay que acudir a la institución jurídico del fraude de ley que se recoge en nuestro código civil. CASTRO define el fraude de ley como “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con una distinta finalidad”³². Desde este punto entendemos que el precepto contenido en el art. 15 LGT es una extensión del concepto jurídico del fraude de ley. En este sentido, BURLADA ECHEVESTE dice “¿Qué sentido tiene formular una regulación propia del fraude de ley en la Ley General Tributaria, cuando la misma ya se encuentra en el Código Civil de forma general?”³³. Por tanto, la figura del conflicto de aplicación de la norma tributaria es una extensión del fraude de ley, especificando los caminos (elementos que tiene que incluyen el art. 15 LGT) que el legislador piensa que van a ser los más usados por el contribuyente.

A diferencia de la calificación jurídica que hemos visto en los art. 13 y 16 LGT, cuando hay conflicto de aplicación de las normas tributarias los negocios están correctamente calificados. Se trata de identificar y valorar las circunstancias que dice el artículo. Nos encontramos con tres conceptos en este artículo, el ahorro fiscal, métodos notoriamente artificiosos y efectos jurídicos o económicos válidos. SANZ GADEA sostiene que “el elemento crucial del conflicto es el "ahorro fiscal" [...] consecuencia de la no realización, total o parcial, del hecho imponible o de la minoración de la base o deuda tributaria. Ahora bien, para que exista ahorro fiscal, debe existir una tributación que pondríamos normal y otra que podríamos denominar abusiva. La diferencia entre ambas tributaciones es el "ahorro fiscal”³⁴.

En todo caso, la implementación de este artículo presenta numerosos desafíos, ya que se basa en tres conceptos amplios, subjetivos y no claramente especificados. El motivo económico válido es un término jurídico ambiguo que se ha añadido recientemente al Derecho tributario español mediante el derecho comunitario y la Directiva 90/434/CE.

Al hacer un análisis de la jurisprudencia observamos que hay que ir siempre a analizar el caso concreto y es muy complejo y difícil extraer normas generales de aplicación del art 15 LGT. En principio, se utilizan los mismos criterios que para para determinar un fraude de ley, debiendo estar el acto en concreto bajo la influencia de dos leyes, una de cobertura y otra defraudada. De lo que dicen L. DIEZ PICAZO y A. GULLÓN³⁵, se extrae que la intención

³² DE CASTRO y BRAVO, F. “Derecho Civil de España” 1984, Pág 544

³³ BURLADA ECHEVESTE, J.L “El fraude de ley en Derecho Tributario”, Revista Quincena Fiscal, Nº 7-8, 2006, Pág 9 y 10

³⁴ SANZ GADEA, E., “Medidas antielusión fiscal, Instituto de estudios fiscales” 2001, Pág, 163.

³⁵ L. DIEZ PICAZO y A. GULLÓN. “Sistema de Derecho Civil”, V1. Pág 217 Menciones a las sentencias STS del 13 de junio de 1959, a STS del 20 de mayo de 1988

del contribuyente es irrelevante y de la STS, 1169/2000³⁶, que lo que sí que es relevante es que se produzca un resultado “contra legem”. En este sentido también es interesante lo que encontramos en otra STS³⁷, que indica que “Para que pueda apreciarse la existencia de fraude de Ley no es necesaria la existencia de esa voluntad de infringir la norma (...) la esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada”

³⁶ STS, 1169/2000, Sala Primera del Tribunal Supremo, de 21 de diciembre del 2000

³⁷ STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 21 de abril de 2010, recurso 2444/2009.

VII. MÉTODOS DE ANTIELUSIÓN Y EVASIÓN CONCRETOS EN ESPAÑA

De entre las muy numerosas barreras que el legislador establece en la regulación para evitar la elusión y evasión fiscal, vamos a recoger las más importantes presentes en las siguientes leyes:

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
 - Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos de Medidas Fiscales Urgentes.

1. Impuesto Sobre Sociedades

Dentro del Impuesto de Sociedades existen principalmente tres preocupaciones generales para el legislador. Las operaciones vinculadas de sociedades, la Transparencia Fiscal Internacional y la subcapitalización.

1.1 Operaciones Vinculadas

Las **operaciones vinculadas** son “aquellas que se realizan entre personas físicas o jurídicas entre las cuales existe un determinado grado de vinculación entre ellas, ya sea porque pertenecen a un mismo grupo empresarial, comparten administradores, tienen accionistas comunes, o porque existe una relación familiar de primer o segundo grado entre las personas que realizan la operación”³⁸. También podemos definir estas operaciones como “transacciones económicas realizadas entre sujetos con una relación de dependencia entre sí, que son los sujetos que la LIS califica como vinculados”³⁹

El principal problema visto desde la perspectiva de la Administración Tributaria es que esta práctica es frecuentemente utilizada para el movimiento y erosión de bases imponibles dada la relación de falsa competencia que existe entre ambas empresas. La STS 184/2007 del 10 de enero va en esta dirección determinando que “la finalidad primordial de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra” dándose de este

³⁸ FERNÁNDEZ DE LA CIGOÑA FRAGA, J.R “Qué son las operaciones vinculadas, cómo se valoran y a quiénes afecta la normativa” CEF-Fiscal Impuestos

³⁹ LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., “El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades” núm. 156, 2015, Pág, 110.

modo “una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas” de una de las empresas que tiene impuesta una mayor tributación en el país en cuestión.

La regulación de las operaciones vinculadas empieza regulándose en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, siendo en este momento únicamente las vinculaciones directas entre empresas y la valoración de los precios conforme a los precios estándares que se hubiesen dado en el mercado. Muchas novedades fueron introducidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y unas de las más importantes fueron que únicamente la Administración podía dar una valoración de las operaciones hechas con vinculación, añadir a la definición de operación vinculada las vinculaciones indirectas entre empresas y la prelación al aplicar métodos de valoración⁴⁰. La LMPFF introdujo la siguiente gran reforma en el régimen de operaciones vinculadas, aumentando drásticamente la regulación acerca del precio de las operaciones, aumentando las obligaciones documentales y estableciéndose un régimen sancionador más específico y completo. Hoy en día las operaciones vinculadas se hayan reguladas y recogidas en el art. 18 de la LIS, sin cambios muy drásticos respecto a la legislación posterior, pero siendo más flexible.

El art.18 LIS va a determinar los aspectos fundamentales del sistema y regulación que rige las operaciones vinculadas, siendo: las condiciones que indican la existencia de conexión o vinculación, las maneras de evaluación, la verificación de las operaciones con vinculación y el ajuste secundario.

Asimismo, el artículo 18.2 LIS determina que sujetos pueden ser considerados como partes en una operación vinculada y a que supuestos pueden dar lugar. Existe el supuesto en el que la relación se da entre una persona jurídica y una persona física y otro supuesto en el que intervienen dos personas jurídicas. Además, del análisis de este apartado se conoce que son dos los factores que afectan a la existencia de vinculación: influencia en operaciones comerciales, financieras, económicas o tecnológicas y el control de acciones directo o indirecto⁴¹

Respecto al método de valoración el artículo 18.1 LIS nos dice: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”. Por lo tanto, las actividades realizadas entre personas físicas o jurídicas vinculadas se evalúan por su precio estándar de mercado, entendiéndose como aquel el que se habría acordado por las partes siendo independientes en condiciones normales que respeten la libre competencia⁴². Esta es una obligación tanto para la Administración como para el sujeto pasivo del impuesto. Existen

⁴⁰ GARCÍA-RODAZO GONZÁLEZ, B, “Impuesto sobre Sociedades: guía. CISS”, 2008, Pág, 355

⁴¹ LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., “El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades”, Pág, 113.

⁴² Vid. Tribunal Supremo (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia nº 184/2007, de 10 enero

distintos métodos de valoración previstos en la Ley recogidos en el artículo 18.4 de la LIS: el del margen neto del conjunto de operaciones, el del precio de reventa, el de la distribución del resultado, y el del precio libre comparable, el del coste incrementado.

La verificación de las operaciones vinculadas se regula en el art. 18.12 de la LIS, dándose durante el proceso iniciado respecto del sujeto pasivo cuya situación fiscal este siendo objeto de comprobación. Se trata fundamentalmente de la Administración tributaria llevando a cabo un ajuste bilateral⁴³. La necesidad de un ajuste secundario recogido en el artículo 18.11 LIS se basa en que un ajuste bilateral no es suficiente ya que los recursos traspasados entre partes no se habrían restituido, permaneciendo en la sociedad receptora. El ajuste secundario es la calificación adecuada del traspaso de fondos entre las empresas con vinculación para otorgarle la calificación tributaria adecuada⁴⁴

1.2 Transparencia Fiscal Internacional

La **transparencia fiscal internacional** es otro tema de suma importancia a la hora de evitar la evasión fiscal y tener más controladas aquellas estructuras cuyo fin es eludir impuestos. El art. 100 de la LIS regula el régimen de la TFI⁴⁵.

El objetivo principal de dicho régimen es la lucha contra el fraude fiscal, contra el abuso de la norma tributaria. Busca eliminar la erosión de las bases imponibles de las empresas, la reubicación de los beneficios empresariales a territorios con tributación nula o mínima, y en general actividades de deslocalización tributaria mediante estructuras empresariales internacionales. A rasgos generales el contenido general del régimen de TFI contenido en el art. 100 LIS se compone de: los diferentes tipos de rentas imputables, la asignación de rentas generadas en el extranjero en España por empresas con vinculación, las situaciones con las que se pueden imputar esas rentas, la determinación de renta imputable, las excepciones y exclusiones la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero y la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero.

Para que se aplique este régimen, la sociedad residente en España debe tener, por sí sola o junto a organizaciones o personas físicas vinculadas (artículo 18 LIS), una participación que supere el 50% en aquella entidad que no reside en el país. Además, la organización no residente debe haber pagado en concepto de impuesto análogo una cantidad inferior al 75% de la que debería abonar según determinaría el Impuesto sobre Sociedades

⁴³ La Administración tributaria realizará una comprobación de las operaciones vinculadas entre las dos partes y efectuará las correcciones que procedan

⁴⁴ CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Artículo 18. Operaciones vinculadas”, en SÁNCHEZ PEDROCHE, “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria”, 2015, Pág. 515.

⁴⁵ Transparencia Fiscal Internacional

en España. Es necesario analizar estas condiciones para todas las sociedades que no se encuentren en jurisdicciones catalogadas como paraísos fiscales, ya que en estos últimos se asume que las condiciones se cumplen automáticamente, salvo que se aporte evidencia en contrario, como lo establece el apartado 14 del artículo 100 de la LIS.

El régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI) contempla dos variantes. La primera, recogida en el artículo 100.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se aplica a entidades no residentes sin sustancia económica real, en otras palabras, aquellas que no llevan a cabo actividades productivas y que se emplean únicamente como vehículos para mover fondos entre diferentes jurisdicciones fiscales. Estas entidades, conocidas como sociedades interpuestas, requieren que el contribuyente impute toda la renta generada por la entidad no residente, salvo que se pueda demostrar que la sociedad tiene motivos económicos válidos.

La segunda modalidad, recogida del artículo 100 apartado tres de la LIS, se refiere a las sociedades que sí cuentan con una base económica. Cuando se dan estas situaciones, el contribuyente solo está obligado a incluir las rentas positivas derivadas de fuentes específicas, como inmuebles, porcentajes de las entidades, préstamos a terceros, operaciones de seguros y capitalización, o derechos de propiedad intelectual e industrial, entre otras. No obstante, estas rentas no se imputarán si, en conjunto, representan menos del 15% de los ingresos totales de la sociedad que no reside en el territorio, ni aquellas vinculadas a gastos no deducibles fiscalmente, según lo indicado en los artículos 100.5 y 100.6 de la LIS.

Además, el artículo 100 establece ciertas deducciones en la cuota íntegra (apartado 11) y obliga a los contribuyentes bajo el régimen de TFI a proporcionar información detallada (apartado 13).

Finalmente, dicho régimen TFI no aplicará a entidades que, aun siendo no residentes, posean su residencia fiscal en otro Estado miembro de la UE, siempre que el contribuyente demuestre que la creación y operación de la entidad se basan en razones económicas legítimas.

1.3 La Subcapitalización

Por último, centrándonos en la LIS encontramos la **subcapitalización**. Uno de los pilares fundamentales del crecimiento empresarial es la obtención de recursos que permitan a la compañía invertir y afrontar costes, para de esta manera crecer y obtener mayores beneficios y/o facturación. Para alcanzar este objetivo la empresa se encuentra con dos opciones principales: la financiación mediante recursos propios y la financiación mediante recursos ajenos.

La financiación propia proviene de las aportaciones de los socios y de los beneficios de la sociedad que no se reparten en dividendos. Cuando un socio realiza aportaciones dichos recursos pasan a formar parte de la sociedad a cambio de compartir el riesgo y beneficio del

futuro de la compañía con el socio. Y, por otro lado, la financiación ajena consiste en la obtención de recursos financieros a cambio de la devolución futura de la cantidad prestada junto con el pago de unos intereses.

Decimos que existe subcapitalización cuando la sociedad posee recursos financieros necesarios, éstos no se le han proporcionado en forma de aportación, es decir, de fondos propios, sino en forma de préstamo, o sea financiación ajena. Se canaliza por medio de un préstamo lo que desde el punto de vista económico es una aportación⁴⁶

En concreto, la LIS pone un especial hincapié en su régimen para luchar contra la subcapitalización en las sociedades vinculadas, ya que como es fácil imaginar el supuesto de subcapitalización tiende a darse mucho más.

El régimen de subcapitalización en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) está diseñado para evitar que las empresas reduzcan artificialmente su base imponible mediante la deducción excesiva de gastos financieros. Según el artículo 16 de la LIS, los gastos financieros netos son deducibles con un máximo del 30% del beneficio operativo del periodo fiscal, el cual se calcula sin contar con los ingresos financieros, los gastos financieros y las amortizaciones. También en este sentido, el artículo 15 h) de la LIS señala que aquellos gastos financieros vinculados a préstamos dentro del mismo grupo no son deducibles si se utilizan para adquirir participaciones de capital en otras sociedades del grupo, o para hacer aportaciones a estas, a menos que el contribuyente pueda probar que hay razones económicas justificadas detrás de dicha ejecución.

Uno de los criterios más fundamentales para determinar la legitimidad de la deducción de gastos financieros es tener una razón económica válida, el contribuyente debe acreditar y probar que dicha financiación no responde únicamente a estrategias de planificación fiscal. Esto puede incluir la necesidad de financiar inversiones productivas, la expansión del negocio o la mejora de la estructura financiera de la empresa, entre otros. Asimismo, las operaciones de endeudamiento entre entidades con vinculación deben cumplir con las normas de valoración de los precios de transferencia, garantizando que los términos y condiciones de dichas operaciones sean los mismos que se hubieran pactado entre partes independientes en condiciones que se darían solas en el libre mercado siguiendo el principio de plena competencia.

El régimen incluye varias medidas anti-abuso para prevenir la minoración de las bases imponible y el movimiento de ganancias a jurisdicciones con sistemas tributarios más laxos. Dentro de estas medidas se encuentra la aplicación de sanciones y posibilita a la Administración Tributaria a reconsiderar y ajustar las bases imponibles si se detecta abuso de derecho. Existen ciertas excepciones y umbrales en la aplicación de estas normas. Por ejemplo, en el caso de empresas de no mucha envergadura (aquellas con cifra de negocios por debajo de un cierto umbral), puede haber reglas específicas o umbrales más altos para la deducción de gastos financieros.

⁴⁶ Revista Técnica Tributaria, Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: estado de la cuestión Carlos Palao Taboada pg. 46

En algunos casos, la normativa puede requerir la elaboración de un informe de expertos independientes que certifique la adecuación de los gastos financieros y el endeudamiento a las normas del mercado y a motivos económicos válidos. Cuando se detecte que las operaciones de financiación se han realizado con fines de elusión fiscal o no cumplen con los requisitos establecidos, la Administración Tributaria tiene la potestad de corregir y, si lo considera necesario, verificar las bases imponibles de las entidades.

El objetivo principal del régimen de subcapitalización es evitar que las empresas utilicen estrategias de financiación intragrupo para reducir de manera artificial su carga tributaria. Para prevenir la reducción de la base imponible y la transferencia de beneficios a territorios con una menor carga tributaria, se establecen límites de deducción de gastos financieros y se exige que las operaciones de endeudamiento estén respaldadas por fundamentos económicos legítimos, garantizando así la justicia y transparencia en el sistema fiscal.

2. Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF “Impuesto sobre la renta de las personas físicas” es un tributo que grava las rentas de las personas físicas obtenidas en España a lo largo de todo el ejercicio fiscal por los ciudadanos que residen en territorio español. Hay 3 elementos fundamentales en esta introducción, personas físicas, rentas obtenidas en España y residentes en España. Son estos tres elementos los que en gran medida determinan que personas deberán tributar conforme al IRPF.

Aquellos que no son considerados residentes fiscales en España no se registrarán por la LIRPF. En contraste, los que sí tienen esta clasificación deben reportar y pagar impuestos sobre todos sus ingresos globales, sin distinción del lugar de origen, conforme al artículo 2 de la LIRPF. Para determinar si una persona es residente habitual en España, se deben seguir las pautas establecidas en el artículo 9 de la Ley 35/2006 LIRPF, lo cual es esencial para establecer sus obligaciones fiscales en el país.

El art. 9 LIRPF establece que aquella persona que pase una cantidad superior a 183 días en un año natural en territorio español o que se ubique en España su núcleo principal en cuanto a intereses o actividades en las que participa. Si una persona declara su residencia habitual en un país clasificado como paraíso fiscal la Administración Tributaria puede solicitarle que proporcione evidencia de su permanencia en dicha jurisdicción o territorio. Se considera que un ciudadano tiene su residencia habitual ubicada en España, si su cónyuge no separado y sus hijos menores que dependen de él y también residen en el país, salvo que se demuestre lo contrario.

Por otro lado, tenemos el artículo 7 p) Ley 35/2006 LIRPF que dice que estarán exentos los trabajos realizados en el extranjero con límite de 60.100 euros anuales. Esta norma es en sí, una medida de elusión fiscal, sin embargo, para evitar que sea utilizada como método de evasión la legislación prevé ciertos requisitos. Para que se pueda aplicar esta

Fraude Fiscal

exención, es requisito que las labores se realicen para una entidad que no sea residente en España o que tenga un establecimiento permanente en el extranjero. También es esencial que haya un desplazamiento efectivo, y que el periodo en el extranjero sea suficiente para generar los ingresos, sin que importe la duración exacta de la estancia. Es fundamental que el país donde se generan los ingresos no sea considerado un paraíso fiscal y que dichos ingresos obtenidos en el extranjero hayan estado sujetos a un impuesto similar.

Los paraísos fiscales son la piedra angular sobre la que gira mucha de la regulación para evitar la evasión fiscal y limitar la elusión fiscal. En concreto en la ley del IRPF es de suma importancia el artículo 8. En particular, establece que los individuos que puedan demostrar un cambio de residencia fiscal a un territorio determinado paraíso fiscal conservará su condición de contribuyentes del IRPF durante el año en que se realiza dicho cambio y durante los cuatro años siguientes.

Una situación similar se presenta en el artículo 91 de la LIRPF, que aborda el régimen de transparencia fiscal internacional. En este artículo se establece que los contribuyentes están obligados a declarar las rentas obtenidas de entidades no residentes en España si tienen una participación del 50% o más en esas entidades. Además, si el tributo satisfecho en el país de origen por la entidad es inferior al 75 por ciento del impuesto equivalente en España, esta imputación será obligatoria. Asimismo, los contribuyentes pueden deducir de su cuota líquida las cantidades correspondientes a impuestos efectivamente satisfechos en el extranjero, cuando estén relacionados con la distribución de dividendos o la participación de beneficios. Sin embargo, si la entidad se halla en un estado calificado como paraíso fiscal, la deducción queda totalmente excluida, ya que no se permite en estos casos.

En resumen, el artículo 91 impone la obligación de tributar por las rentas de entidades no residentes bajo ciertas condiciones y limita las deducciones fiscales en relación con entidades ubicadas en paraísos fiscales.

El artículo 92 de la LIRPF se encarga de regular el tratamiento fiscal de los ingresos derivados de los derechos de imagen. En su cuarto apartado, se contempla la opción de deducir las cantidades correspondientes a impuestos similares pagados en relación con estos derechos. Sin embargo, se establece una prohibición de dicha deducción en aquellas situaciones en las que los impuestos análogos hayan sido abonados en naciones designadas como paraísos fiscales. Esto refleja la política fiscal de evitar ventajas tributarias vinculadas a los ingresos generados por derechos de imagen si estos impuestos han sido liquidados en territorios con regímenes fiscales muy favorables o de baja tributación.

La tributación de los inversores en sociedades de inversiones comunes que se encuentran en paraísos fiscales está regulada por el artículo 95 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). Este artículo obliga a los contribuyentes a declarar como ingresos la diferencia entre el precio de adquisición de sus participaciones y su valor al cierre del período fiscal. En resumen, esta disposición busca asegurar que las ganancias obtenidas por los inversores en fondos situados en jurisdicciones con regímenes fiscales muy favorables sean adecuadamente gravadas, evitando así posibles prácticas de evasión y elusión fiscal.

Como vemos la LIRPF tiene en muchas ocasiones como piedra angular de la elusión y evasión fiscal el concepto de paraíso fiscal, el cual es aclarado y complementado en sus disposiciones adicionales. En la Disposición adicional primera LIRPF, se define que es un paraíso fiscal, la Disposición adicional segunda LIRPF recoge el régimen transitorio aplicable a la transferencia fiscal internacional y a las rentas generadas en paraísos fiscales, y la Disposición adicional decimotercera punto 2 LIRPF, impone a los contribuyentes obligaciones exclusivas en relación con los paraísos fiscales.

3. Paraíso Fiscal en la Legislación Española

La definición y tratamiento del paraíso fiscal en España es parte de un esfuerzo más amplio e internacional de combatir la evasión y elusión fiscal. Por ello la Disposición adicional primera de la LIRPF al definir el concepto de paraíso fiscal nos remite a normativa complementaria determinando que “serán paraísos fiscales aquellos territorios que reglamentariamente se determinen”.

Por otro lado, lo que busca la Disposición adicional segunda de la LIRPF, es la transición de los contribuyentes al nuevo régimen de transparencia fiscal internacional, que es especialmente relevante para los paraísos fiscales. Simplificando el contenido de esta disposición lo que se busca es que las rentas generadas en paraísos fiscales no queden fuera del alcance de la tributación española, debiendo declarar y tributar dichas rentas en España.

Y, por último, el punto dos de la Disposición Adicional Decimotercera, de la LIRPF, impone a los contribuyentes la obligación de suministrar información detallada sobre el total de las actividades financieras, situaciones patrimoniales, ingresos y gastos vinculados a la posesión de activos localizados, o con una vinculación directa y explícita o indirecta y a través de terceros, con un país catalogado paraíso fiscal. Esta disposición busca aumentar la transparencia y el control sobre las actividades económicas que pueden estar utilizando territorios con regímenes fiscales favorables para eludir sus obligaciones tributarias en España. Al exigir que los contribuyentes informen exhaustivamente sobre sus transacciones y posesiones en estos territorios, se pretende prevenir la evasión fiscal y asegurar que todas las operaciones financieras sean debidamente declaradas y gravadas de acuerdo con la legislación fiscal española.

Es el Real Decreto 1080/1991 del 5 de julio, el que recoge la lista de las naciones que se consideran paraísos fiscales, los criterios de inclusión y la actualización de la tabla. Para que a un territorio se le determine como un paraíso fiscal, han de cumplir las siguientes características: falta de transparencia en relación con la tributación y fiscalidad, la inexistencia de transmisión de información tributaria sumado al nivel mínimo o nulo en el pago de impuestos. La lista de países no es estática, a medida que los diferentes países adoptan medidas para cumplir o incumplir dichos criterios, se va actualizando, añadiendo o quitando países.

4. Impuesto de la Renta de No Residentes

La ley del IRNR “Impuesto sobre la renta de no residentes”, es el impuesto que grava a las personas físicas no residentes por las rentas obtenidas en España.

Tal y como hemos visto anteriormente lo que se considera residente fiscal español está recogido de los artículos 8 al 10 en la LIRPF y artículo 8.1 de la Ley 27/2014 que regula el IS. Para comprobar si un contribuyente debe tributar por el IRNR hay que observar lo dispuesto en los artículos recién mencionados. La vinculación al IRNR se determina en un sentido negativo, cuando no sea considerado contribuyente por la LIRPF o el IS tributara según el IRNR.

El artículo 14 de la LIRNR, establece las rentas que no tributarán en España, que son las siguientes: aquellas que ya estén exentas según el IRPF, los intereses y aumentos de patrimonio derivados de bienes muebles generados en un estado de la UE, rendimientos derivados de deuda pública, rentas vinculadas a valores emitidos en España por no residentes, los rendimientos de cuenta de no residentes, los rendimientos de cuenta de no residentes, las rentas procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, las ganancias repartidas por filiales con residencia en España a sus empresas matrices ubicadas en otro país de la UE o del EEE. Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en sociedades de inversión, Pensiones asistenciales por ancianidad, becas y otras cantidades satisfechas por Administraciones públicas, los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por fondos de pensiones, los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos a través de entidades de inversión, los cánones entre sociedades asociadas, están exentas en un 50 por ciento los beneficios patrimoniales generados a través de la venta de inmuebles urbanos situados en territorio español que hubiesen sido adquiridos a partir del 12 de mayo de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012 y la reinversión en vivienda habitual para aquellos contribuyentes que formen parte de la UE o del EEE.

Por otro lado, el apartado dos de este artículo 14 de la LIRNR vuelve a poner sobre la mesa el concepto de paraíso fiscal, “En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras c), i) y j) del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal”. Deja por tanto supeditada la exención de las siguientes rentas a que el contribuyente no tenga su residencia habitual en un paraíso fiscal: los beneficios obtenidos por la cesión de activos a terceras personas detallado en el art. 25.2 de la Ley 35/2006, las rentas vinculadas a las transferencias de activos o la recuperación de participaciones en sociedades de inversión y las ganancias distribuidas por las empresas filiales ubicadas en territorio español y residentes en el mismo, a sus entidades matrices residentes en otros Estados que forman parte de la UE.

VIII. ELUSIÓN Y EVASIÓN INTERNACIONALMENTE

Con la expansión global y el avance tecnológico, ha surgido una compleja red de estrategias que permiten a empresas y personas trasladar sus activos a paraísos fiscales con escasa o nula tributación. Esta situación ha complicado la tarea de los organismos fiscales para rastrear ingresos generados fuera de sus jurisdicciones. En respuesta a este desafío, se ha vuelto esencial que tanto países como entidades internacionales colaboren y desarrollen nuevas iniciativas para fortalecer la cooperación fiscal global.

1. Convenios de Doble Imposición

El crecimiento del comercio global y la movilidad internacional ha causado una transformación en las economías nacionales, exigiendo una revisión de sus sistemas fiscales para garantizar justicia y coherencia. Con la expansión de las transacciones internacionales, surge el desafío de definir la jurisdicción adecuada para la tributación. La opción que tienen los países de gravar según el origen de la renta o basarse en la renta global puede llevar a situaciones de doble imposición, donde los ingresos se gravan tanto en el país de residencia del contribuyente como en el país de origen de los fondos. Para enfrentar estos problemas, es esencial establecer regulaciones fiscales que eviten estas duplicaciones y promuevan un sistema impositivo justo.

Un Convenio de Doble Imposición⁴⁷ es un acuerdo entre dos países diseñado para establecer cómo se dividirán los derechos de imponer impuestos sobre las actividades económicas de personas y empresas que operan en ambas jurisdicciones. Este tratado busca prevenir que una misma renta sea gravada doblemente por lo mismo, lo que podría resultar en una carga fiscal excesiva. Estos acuerdos tienen como propósito principal minimizar el riesgo de doble imposición, pero también tienen en cuenta que podría incentivar prácticas de evasión fiscal. Por ello, también se ocupan de reducir el abuso de los tratados fiscales, como se menciona en el art. 1 del Modelo de la OCDE. Estos convenios incluyen por otra parte, el traspaso efectivo y transparente de información tributaria entre los estados como pilar para garantizar el correcto funcionamiento de este.

Una vez que España ratifica el acuerdo, este se integra en el marco legal del país, bajo el marco del artículo 96 de la Constitución española⁴⁸. Para que los Convenios de Doble Imposición (CDI) sean jurídicamente válidos, es necesario que sean publicados en el Boletín Oficial del Estado (BOE) antes de su entrada en vigor. A día de hoy, en 2024, España ha

⁴⁷ Abreviatura CDI

⁴⁸ DELGADO PACHECO, A., “Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional, Instituto de estudios fiscales”, 2002, Pág. 7.

firmado un total de 103 CDI⁴⁹. También, Los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI), al ser parte del derecho internacional, deben interpretarse siguiendo las directrices establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969. En particular, deben observar los principios fundamentales de buena fe, priorizar el texto del acuerdo y considerar el propósito y objetivos del tratado. Estos principios, que abarcan del artículo 31 al 33 de la Convención, guían la forma en que deben entenderse y aplicarse estos convenios internacionales⁵⁰.

Los CDI se presentan en dos formatos principales, el de la OCDE y el de la ONU. Estos modelos existen para crear un marco común y coherente en un entorno globalizado. A diferencia de los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición, que son obligatorios para los estados firmantes, los modelos de la OCDE y la ONU son solo recomendaciones y no imponen obligaciones legales⁵¹.

La OCDE ha sido clave en facilitar el intercambio y transmisión de información fiscal y tributaria entre países, proporcionando los utensilios para que sus miembros y terceros países puedan compartir datos de manera efectiva. Desde su creación en 1963, el Modelo de Convenio propio de la OCDE, que ha sido revisado en 1977, 1992 y 2014, sirve de punto de partida para los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) firmados por España. Este Modelo se compone de un texto normativo y Comentarios elaborados en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que se conciben como la referencia y guía interpretativa de los juristas. Los países pueden expresar sus reservas y observaciones respecto al Modelo y sus Comentarios al final de cada artículo.

Para mantener la estabilidad del sistema tributario y fiscal global, el Modelo propio de la OCDE incorpora normas que buscan erradicar el fraude fiscal y asegurar que los beneficios de estos acuerdos sean aprovechados exclusivamente por contribuyentes legítimos. Entre estas disposiciones, se encuentran cláusulas generales que tratan sobre las sociedades de personas y acerca de la residencia fiscal.

La definición y el tratamiento de la residencia es fundamental para prevenir el abuso de los tratados fiscales. Estas cláusulas aseguran que solo las entidades y personas verdaderamente residentes en un Estado puedan beneficiarse del tratado. En el Modelo de Convenio artículo 1, comentario 9 se destaca que las ganancias del tratado se deben aplicar solo a residentes reales, y no a aquellos que buscan aprovecharse del tratado sin una residencia sustantiva. La definición de residencia la establece el artículo 4 del Modelo del Convenio, se basa en la legislación nacional de cada Estado, lo que puede complicar la

⁴⁹ Ministerio de Hacienda (2024). Convenios de doble imposición. Portal institucional del Ministerio de Hacienda.

⁵⁰ Tratado al que se adhirió España el 2 de mayo de 1972 (BOE 13 de junio de 1980)

⁵¹ PEDROSA LÓPEZ, J. C. “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y Semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”, 2015.

aplicación uniforme de los beneficios del tratado. Además, surgen problemas relacionados con la tributación de rentas transferidas y la de establecimientos permanentes, que a menudo se utilizan para trasladar beneficios a regímenes fiscales más favorables.

La disparidad en el tratamiento fiscal de las sociedades personales o partnerships entre distintos países plantea un problema significativo. Mientras que algunos Estados consideran a estas entidades como contribuyentes independientes, permitiéndoles así beneficiarse del tratado fiscal entre el país de residencia y el país de la fuente, otros no las reconocen como tales. En estos últimos casos, las rentas generadas por estas sociedades se gravan directamente a nivel de los socios individuales, excluyendo a las entidades de los beneficios del tratado. Para abordar esta disparidad, el Modelo de la OCDE art. 1, Comentario 5 propone una solución: permite que los socios accedan a las ganancias del tratado en función de su participación en la sociedad, solo cuando la renta se asigne a efectos fiscales en el país en el que dichos socios son residentes. Esto asegura que, aunque la sociedad no sea reconocida como residente para fines fiscales en algunos Estados, sus socios aún puedan beneficiarse del tratado en proporción a la renta que les corresponde

Para analizar el resto del Modelo del Convenio de la OCDE nos remitiremos a la clasificación que hace PALOMERO ALVAREZ-CLARO⁵². El divide las cláusulas específicas que quedan por analizar en 3 grupos: tendentes a erradicar la utilización de organizaciones instrumentales, aquellas para las entidades con regímenes tributarios privilegiados y las dirigidas contra las sociedades interpuestas:

Clausulas para las **sociedades Instrumentales**:

Transparencia: Busca evitar que las entidades controladas por no residentes se beneficien del tratado, basándose el levantamiento del velo societario (Comentario 13).

Tránsito: Limita los beneficios fiscales si más del 50% de los ingresos de una sociedad se destinan a accionistas no residentes, evitando así estructuras de planificación fiscal agresiva (Comentarios 17 y 18)⁵³.

Beneficiario Efectivo: Asegura que solo los verdaderos beneficiarios residentes en el Estado contratante puedan disfrutar de las ganancias del convenio, evitando que entidades interpuestas o estructuras de elusión se beneficien de las ventajas fiscales (Art. 10, 11, 12 del Modelo de la OCDE).

Clausulas para entidades con **Regímenes fiscales privilegiados**:

⁵² PALOMERO ÁLVAREZ-CLARO, R., Las medidas anti-abuso en la fiscalidad internacional, Instituto de estudios fiscales, 2012, pág,131.

⁵³ MAROTO SÁEZ, A., Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional, Instituto de estudios fiscales, 2005, pág, 11

Fraude Fiscal

Exclusión por Identificación: Excluye a las entidades que están exentas de impuestos en su país de residencia del disfrute de los beneficios del tratado (Comentario 21).

Exclusión por Tipos de Rentas: Evita que se apliquen beneficios del tratado a rentas sujetas a regímenes fiscales preferenciales, previniendo así la evasión a través de rentas de naturaleza ambigua (Comentario 21.3).

Sujeción al Impuesto: Relaciona la concesión de beneficios con la efectiva tributación de las rentas en el país de residencia, garantizando que solo se concedan beneficios a las rentas que están debidamente sujetas a impuestos (Comentarios 15 y 16).

Clausulas contra las **sociedades interpuestas**.

Sociedades Inmuebles: Permite a un Estado gravar las ganancias derivadas de la venta de acciones en sociedades cuyo valor principal proviene de bienes inmuebles situados en otro Estado contratante, evitando la elusión a través de estructuras de propiedad inmobiliaria (Artículo 13.4 del Modelo de la OCDE).

Artistas y Deportistas: Autoriza al País de origen imponer impuestos a los beneficios producidas por artistas y deportistas en su territorio, incluso si estos ingresos se canalizan utilizando varias sociedades (sociedades interpuestas), combatiendo esquemas clásicos de elusión fiscal (Artículo 17.2 del Modelo la OCDE).

Especial mención al artículo 26 del Modelo de la OCDE, que es de suma importancia y crucial para el intercambio transparente y eficaz de la información fiscal entre los diferentes países. Este artículo se divide en cinco apartados:

1. **Intercambio de Información:** Se especifica que los países deben compartir información relevante para la aplicación del Convenio y la legislación tributaria nacional. El intercambio puede ser a solicitud, automático o espontáneo.
2. **Confidencialidad:** Se exige que la información intercambiada se mantenga confidencial y solo se divulgue a las autoridades tributarias.
3. **Límites:** Los países no están obligados a proporcionar información si ello implica violar su legislación interna o revelar secretos comerciales o profesionales.
4. **Relevancia Tributaria:** La información debe ser pertinente para los impuestos en cuestión y debe ser tratada sin distinción.
5. **Secreto Bancario:** Se prohíbe utilizar el secreto bancario como excusa para no compartir información relevante que esté en poder de entidades financieras.

En 1980, la ONU aprobó la "La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo", que complementa el

primer Modelo de la OCDE. Aunque se basa en el Modelo de la OCDE, introduce modificaciones para proteger más al país de origen de los ingresos. A diferencia del enfoque de la OCDE, que favorece la tributación en el país de residencia, el Modelo de la ONU otorga mayor poder fiscal al país de origen de las rentas⁵⁴.

A continuación, recojo las principales diferencias entre los modelos⁵⁵. Para comenzar, el proceso de desarrollo del modelo de la ONU requiere un tiempo mayor en comparación con el de la OCDE, alcanzando un total de 12 meses frente a los 6 meses que toma el modelo de la OCDE. Además, a diferencia de la OCDE, el modelo de la ONU incorpora cláusulas detalladas que abordan la imposición de ingresos obtenidos a partir de la prestación de servicio. En adición, la OCDE ofrece concepto más preciso de lo que constituye un establecimiento permanente y un agente dependiente. La principal distinción radica en que el modelo de la ONU proporciona una mayor protección para los estados fuente de las rentas, mientras que el modelo de la OCDE adopta un enfoque menos protector. España hace uso del modelo de la OCDE⁵⁶.

Podemos encontrar dos tipos de doble imposición: la jurídica y económica. La doble imposición jurídica se manifiesta cuando una misma renta es gravada en más de un país para el mismo contribuyente dentro del mismo período fiscal, como lo especifica el Modelo de Convenio de la OCDE. Esto puede suceder debido a diferencias en los principios tributarios de los países involucrados. En contraste, la doble imposición económica se presenta cuando una misma renta es gravada en dos personas distintas, sin que haya identidad en el sujeto que paga el impuesto, afectando así a dos contribuyentes por la misma fuente de ingreso.

Merece una especial mención la diferencia entre los Acuerdos de intercambio de información AII y los CDI. Los Acuerdos de Intercambio de Información (AII) son tratados internacionales entre dos o más países destinados a facilitar el intercambio de datos fiscales para combatir el fraude y la evasión. A menudo, se establecen con países con los que ya se tiene un Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI). Aunque los AII y los CDI pueden parecer similares, su función es distinta: los CDI eliminan la doble imposición, mientras que los AII se centran en el intercambio de información fiscal. Los AII surgieron en 2002 cuando la OCDE promovió la cooperación fiscal creando un Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Información. Este modelo, como el de los CDI, sirve de referencia para otros acuerdos internacionales.

En la UE se crean los principales acuerdos cruciales para la transmisión de información y documentación fiscal sensible. Sin embargo, el fraude fiscal global exige una

⁵⁴ PEDROSA LÓPEZ, José Carlos: “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina.” En *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 3, 2015, pág. 715.

⁵⁵ PRATS, F. A. G. “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, 2009

⁵⁶ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

respuesta coordinada de los gobiernos a escala global, y, en consecuencia, nace la normativa estadounidense FATCA⁵⁷, implementada en 2010 bajo la ley Hire Act, que busca combatir el fraude tributario mediante la automatización del intercambio de la información. FATCA obliga a las entidades financieras extranjeras a reportar datos sobre cuentas de ciudadanos y residentes estadounidenses, bajo pena de una retención del 30% sobre activos financieros estadounidenses si no cumplen. Para facilitar su aplicación, se han establecido Acuerdos Intergubernamentales, con España y otras grandes economías europeas firmando el Modelo 1A IGA Reciprocal, Preexisting Tax Information Exchange Agreement or DTC. En España, la normativa FATCA se aplica desde la publicación en junio de 2014 en el BOE del “Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras”, desarrollado por la Orden HAP/1136/2014.

2. Plan de Acción BEPS

Como se ha destacado a lo largo del trabajo, la globalización económica ha tenido profundas repercusiones en la fiscalidad internacional y ha transformado radicalmente el entorno empresarial. La expansión global, combinada con la reciente crisis económica y las inconsistencias en los sistemas tributarios y la normativa internacional no cohesionada, ha permitido que las entidades que operan en varios países utilicen estrategias para eliminar sus ganancias de la base imponible o redirigirlos a jurisdicciones con tratamientos fiscales más favorables. Esto se traduce en una reducción significativa de la base imponible en los países donde realmente se lleva a cabo la actividad económica.

La externalización de beneficios se facilita por la capacidad de las entidades jurídicas para establecer filiales en estados donde no operan activamente o donde no residen sus clientes. Estas prácticas, aunque éticamente cuestionables, no pueden ser sancionadas legalmente debido a las lagunas en los sistemas fiscales, que no encuentran motivos normativos suficientes para penalizar estas prácticas. Ilustra muy bien esta situación la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) Cadbury Schweppes⁵⁸, donde determina “que la circunstancia de que la sociedad se haya constituido en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por sí sola, suficiente para llegar a la conclusión de que existe un uso abusivo de dicha libertad”.

Las estrategias para desviar beneficios y erosionar bases imponibles son variadas y complejas. Estos sistemas de los que hablamos de planificación fiscal agresiva pueden incluir el abuso de tratados y convenios internacionales, resultando en la llamada doble no imposición, es decir, el aprovechamiento de vacíos legales en las legislaciones nacionales. Según la OCDE, este fenómeno provoca una pérdida de ingresos fiscales del impuesto sobre

⁵⁷ Foreign Account Tax Compliance Act,

⁵⁸ STJUE, de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas

sociedades que oscila entre el 4% y el 10%, lo que se traduce en una merma anual de entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses⁵⁹. Ante estos datos, el G-20⁶⁰ y la OCDE, adoptan la misión de “restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y asegurarse de que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y donde se genera valor” da comienzo en septiembre de 2013 al “Plan de acción BEPS”.

Para enfrentar estos desafíos, la OCDE y el G-20 han desarrollado un proyecto inclusivo al que pueden sumarse quien lo desee. Hoy en día existen más de sesenta naciones y organizaciones fiscales regionales que colaboran en igualdad de condiciones, tanto en la generación de nuevas normas mínimas como monitorizando las ya vigentes. El proyecto también se centra en desarrollar enfoques comunes que promuevan la convergencia de prácticas fiscales nacionales y establezcan directrices de buenas prácticas.

En palabras de n Domingo Carbajo Vasco, “el informe BEPS resalta que el nuevo modelo del sistema económico y el nuevo modelo organizativo de las empresas transnacionales no han hecho sino favorecer estas estrategias de elusión fiscal, a las cuales no han sabido o podido reacciones unas administraciones tributarias de competencia territorialmente limitada a sus fronteras nacionales. Es más, se reconoce paladinamente que tampoco los instrumentos jurídicos diseñados por la propia OCDE para configurar un marco fiscal internacional adaptado a estas empresas transnacionales, en especial, la red de CDI y la “Guía de Precios de Transferencia” responden ya a las necesidades de nuestro tiempo o son útiles para aumentar la fiscalidad efectiva sobre las citadas empresas”⁶¹

En síntesis, a nivel práctico El Plan de Acción BEPS, se entiende como una lucha contra las multinacionales y sus sofisticados sistemas de elusión fiscal para erosionar y trasladar sus bases imponibles. El paquete de medidas incluía 15 Acciones o medidas:

ACCIÓN 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”. La era digital, impulsada por el desarrollo tecnológico y el internet, ha traído consigo desafíos significativos en fiscalidad relacionados fundamentalmente con la internet y la facilidad de movimiento. Para enfrentar estos desafíos, uno de los retos principales es redefinir concepto de “Establecimiento Permanente”, ajustar la regulación del valor de los precios en los intercambios para operaciones con intangibles y reforzar reglas de entidades extranjeras respecto a CFC⁶², permitiendo que las rentas obtenidas en la era de internet sean gravadas en la nación en la que se ubica la sociedad matriz.

⁵⁹ Documento informativo de la OCDE sobre Plan BEPS, 10 preguntas sobre BEPS

⁶⁰ Foro de los 20 países más influyentes a nivel político creado en 1999

⁶¹ CARBAJO VASCO, Domingo: “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional.”, núm. 88, 2º sem, 2015, Pág 162

⁶² Controlled Foreign Corporation

Fraude Fiscal

ACCIÓN 2 “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”: Se buscan recomendaciones para diseñar regulaciones que aseguren una acción uniforme de los mecanismos híbridos entre distintas jurisdicciones fiscales.

ACCIÓN 3 “Refuerzo de la normativa sobre CFC”: Propuestas para mejorar la transparencia fiscal a nivel global en torno a las sociedades extranjeras manejadas por otras, con la misión en mente de prevenir la erosión de las bases imponibles desde el territorio de la fuente hacia la nación de residencia oficial.

ACCIÓN 4 “Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”: Se busca erradicar prácticas como el endeudamiento intragrupo entre empresas del mismo grupo de sociedades mediante el establecimiento de un límite fijo sobre la renta sujeta a impuestos. Esta medida busca regular las deducciones permitidas para intereses y otros pagos relacionados con la deuda, asegurando así una mayor equidad en el sistema tributario y fiscal, evitando así la minoración de las bases imponibles.

ACCIÓN 5 “Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”: Se busca evitar el uso de regímenes fiscales preferenciales para trasladar beneficios artificialmente. Esto incluye establecer un estándar mínimo para asegurar que la actividad económica en estos regímenes sea sustancial y mejorar la transparencia de ciertos acuerdos fiscales mediante un intercambio obligatorio y espontáneo de información.

ACCIÓN 6 “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”: Se introducen nuevas regulaciones para combatir prácticas abusivas en el uso de tratados fiscales, como el treaty shopping, que permiten a los contribuyentes beneficiarse de ventajas fiscales de manera inapropiada. Estas medidas incluyen la creación de cláusulas de limitación de beneficios y la implementación de un análisis del propósito principal, diseñadas para asegurar que solo aquellos que realmente cumplen con los requisitos sustantivos de los tratados puedan acceder a sus beneficios. Esto no solo fortalece la integridad del sistema tributario internacional, sino que también promueve un ambiente más justo y equitativo en las relaciones fiscales entre países.

ACCIÓN 7 “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente”.: Principalmente trata el “Establecimiento Permanente” Art. 5 Modelo de la OCDE.

ACCIÓN 8-10 “Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor”: Las iniciativas están diseñadas para asegurar que los precios de transferencia reflejen de manera más precisa los resultados y las actividades reales que producen. Con este fin, se desarrollan regulaciones que impiden la realización de transacciones entre partes relacionadas que carezcan de una sustancia económica real y de una justificación comercial válida. Estas medidas no solo promueven la transparencia en las prácticas de transferencia de precios, sino que también buscan prevenir la manipulación de resultados financieros que podría distorsionar la verdadera naturaleza de las operaciones comerciales.

ACCIÓN 11 “Evaluación y seguimiento de BEPS”: Se propone mejorar significativamente el tratamiento de la información para detectar rápidamente erosiones

artificiales de beneficios y otros fraudes fiscales. Se desarrollan indicadores para detectar señales de BEPS.

ACCIÓN 12 “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”: Se crea un sistema de orientaciones adaptables que se basa en enfoques eficaces, permitiendo a las naciones solicitar a los obligados fiscales que expongan sus métodos de gestión tributaria agresiva, sin imponer requisitos mínimos.

ACCIÓN 13 “Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia”: Se modifica la normativa referente a la información sobre la asignación de precios entre partes relacionadas, creando un formato uniforme para los reportes que presenten datos de ingresos, tributos abonados y ciertos aspectos de actividad económica en cada país.

ACCIÓN 14 “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”: Se desarrolla una guía fundamental para manejar disputas resultantes de alteraciones en tratados ocasionadas por la ejecución del Plan BEPS, asegurando que las resoluciones sean rápidas y efectivas. También se incluye el compromiso de arbitraje preceptivo y vinculante en convenios bilaterales.

ACCIÓN 15 “Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales”.: Se desarrolla un instrumento multilateral para renegociar simultáneamente todos los convenios fiscales existentes, implementando las medidas del Plan de manera eficiente y rápida.

Muchos críticos señalan un problema crucial y determinante en la lista de acciones BEPS que acabamos de ver: no es obligatorio, lo que significa que no tiene la fuerza vinculante para eliminar los paraísos fiscales del mundo. Esto deja la puerta abierta a que continúe el conflicto entre las instituciones globales y aquellos Estados que luchan contra el fraude fiscal y otros Estados que también forman parte de la OCDE que buscan mantener solo una fachada de cumplimiento dado su estrecho vínculo con los paraísos fiscales y empresas que de manera sistemática recurren a los mismos. Sorprende a los expertos que, aunque el paquete aborda múltiples aspectos del fraude fiscal, no se menciona la residencia fiscal. Los motivos de la elaboración de un plan como este responden a un problema recurrente en la OCDE: la falta de instituciones con suficiente poder para hacer vinculante y obligatorio el cumplimiento de las estrategias necesarias para eliminar los paraísos fiscales. Por lo tanto, se requiere una solución efectiva que aborde directamente la autoridad tributaria y la residencia fiscal para asegurar una recaudación justa y adecuada⁶³.

Las preocupaciones que la OCDE ha planteado sobre el sistema tributario internacional han llevado a los políticos a reaccionar, especialmente a la luz de casos emblemáticos como el de Amazon, que evitó pagar más de 200 millones de euros gracias a

⁶³ OTÁLVARO, H. M., Y RODRÍGUEZ, L. H. “Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad”, 2015, Pág, 18

beneficios fiscales en Luxemburgo⁶⁴, y el de Apple⁶⁵. en 2016, donde la Comisión Europea cuestiona la legalidad de las ayudas otorgadas por Irlanda a través de pactos fiscales denominados como “tax rulings”. En 2024 se puede confirmar que dichos mecanismos eran, en efecto, un fraude fiscal. Estos ejemplos han destacado la necesidad urgente de revisar y reformar las prácticas fiscales en las que se basa el sistema actual.

3. Treaty Shopping

El treaty shopping es una modalidad de elusión fiscal que no gusta nada a los Estados. En esencia es el abuso de los Convenios de Doble Imposición. En nuestro mundo actual completamente globalizado hay muchísimos CDIs firmados entre países, dando lugar a complejas estructuras tributarias que en ocasiones pueden utilizar las grandes multinacionales para trasladar dinero de un estado a otro, con la finalidad de no tributar por sus ganancias o tributar lo mínimo. Esto se logra estableciendo una empresa en una nación que cuenta con un convenio beneficioso en relación con el país de procedencia, que es el lugar donde se planea realizar la inversión y generar los beneficios correspondientes.⁶⁶

Para ilustrar claramente cómo funciona el treaty shopping pondré un ejemplo. Supongamos una sociedad que tiene una filial en el país X, y su matriz se ubica en el país Y. La empresa lo que quiere es no tributar por esos beneficios obtenidos en su filial del estado X. Sabe que, si traslada directamente los beneficios de X a Y, tendrá que tributar por esos beneficios en X y no conseguiría su objetivo. Aquí es donde entra en juego una sociedad Holding, la multinacional busca un país con el que X tenga un convenio fiscal beneficioso, por ejemplo, el país A. De esta manera, una vez trasladados los beneficios de X a A con un tributación mínima o nula, transferirá sus beneficios a su matriz en Y. Esta es solo una forma de treaty shopping pero no la única.

Esta forma de elusión fiscal es clave dado que la tienen en cuenta tanto el Plan BEPS como los Convenios de Doble Imposición. La práctica de "treaty shopping" es tratada en la Acción 6 del plan BEPS, introduciendo cláusulas en los acuerdos fiscales que son consideradas como un estándar mínimo por los países involucrados en el Marco Inclusivo de BEPS. Esta acción también sugiere regulaciones y pautas concretas para abordar otros tipos de abuso de convenios fiscales. Antes de formalizar un acuerdo tributario, la Acción 6 enfatiza que las jurisdicciones deben evaluar distintas políticas fiscales. Un elemento clave en esta práctica es el cambio de la ubicación desde la que se perciben los beneficios.

⁶⁴ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_17_3701

⁶⁵ <https://elpais.com/economia/2024-09-16/apple-y-el-saqueo-fiscal-en-la-ue.html>

⁶⁶ BORREGO, F. A. V. “Las medidas contra el treaty shopping. Instituto de Estudios Fiscales” 2003

A continuación, expondré una serie de **cláusulas anti-treaty shopping** que se pueden encontrar en los Convenios de Doble imposición.

Medidas de **abstinencia**: esta cláusula prohíbe la firma de los tratados CDI con las naciones estipuladas “paraísos fiscales”⁶⁷.

Medidas de **transparencia**: La OCDE, mediante esta cláusula, determina que los beneficios solo se otorgarán a sujetos residentes. No se aplicarán a individuos naciones extranjeras que intenten aprovecharse de los beneficios tributarios del CDI, a pesar de que posean las empresas con residencia fiscal en dicho país. Además, se asegura que no solo las personas jurídicas, sino también los individuos, deben ser residentes del país, complicando así el abuso de la norma tributaria.

Medidas de **exclusión o de limitación de beneficios**: Este mecanismo suprime los beneficios del CDI para empresas domiciliadas en territorios con jurisdicciones fiscales privilegiadas, como los territorios elegidos para las sociedades holding.

Medidas generales **de buena fe**: La Convención de Viena, en su artículo 26, estipula que todos los tratados en vigor obligan a absolutamente todas las partes y deben ser cumplidos siempre de buena fe. Este principio implica que todos los tratados deben ser analizados y entendidos según dicho precepto.⁶⁸

Medida del **beneficiario efectivo**: la disposición en cuestión se limita exclusivamente a los ingresos, excluyendo la parte que da lugar al dividendo. Para beneficiarse del tratado, es imprescindible ser el verdadero receptor del ingreso, una noción que debe interpretarse de forma independiente según el contexto. A pesar de que existe un debate académico sobre su significado, este concepto se vincula a la diferenciación entre la propiedad formal y la real de los ingresos. A menudo, esta figura se observa en casos donde coexisten un titular formal y un beneficiario económico, como se ve en el sistema legal anglosajón, donde un “trustee” ejerce la propiedad formal y un “cestui que trust” posee la real.⁶⁹

⁶⁷ OLSZTAJN, C. Y. “Polémico rol del treaty shopping en la actualidad tributaria. Cuestionamiento jurídico-económico del abuso de convenios para evitar la doble imposición”, 2012

⁶⁸ DÍAZ, M., RABUFFETTI, N., Y ZITTO, C. “Beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición. Revista de Derecho”, 2017 Pág 179-236

⁶⁹ MORALES, A. C. “El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia. Cuadernos de Formación. Colaboración” 2010, 10(10)

IX. CONCLUSIÓN

Este trabajo ha consistido en realizar un análisis horizontal de los diferentes ángulos de la elusión y evasión fiscal. Con la visión que se ha aportado en el trabajo se ha conseguido profundizar en el concepto del abuso de la norma tributaria y tener una visión que nos permite concluir lo siguiente.

La globalización, el desarrollo de las naciones y el comercio en la era moderna han hecho más común la residencia en varios países por parte de empresas y personas lo que ha provocado una dificultad extra para el legislador en materia tributaria. Una de las principales tareas de los estados es determinar la línea que separa la economía de opción y el abuso de la norma tributaria. Muchos de los conceptos que hemos visto en el trabajo como la subcapitalización, el traslado de residencia o las operaciones intragrupo pueden no constituir una transgresión de la norma tributaria, siempre y cuando haya un motivo justificado y real.

Los paraísos fiscales juegan un papel protagonista en la mayoría de los métodos de elusión fiscal que utilizan las empresas, y por ello no es de extrañar que siempre sea una de las mayores preocupaciones de los estados que luchan contra la elusión. Los Estados considerados como paraísos fiscales facilitan la evasión y elusión fiscal al ofrecer falta de transparencia y estructuras legales que permiten evitar impuestos. La OCDE y la UE han implementado medidas para combatir estas prácticas, como la creación de listas de jurisdicciones no cooperadoras y la promoción de la transparencia fiscal a través de tratados internacionales y normas de intercambio de información. Sin embargo, los paraísos fiscales siguen siendo un reto para la fiscalidad global.

La legislación fiscal española previene la elusión y evasión fiscal a través del Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). El IS regula operaciones vinculadas y la transparencia fiscal internacional, mientras que el IRPF grava las rentas de residentes, imponiendo restricciones a los paraísos fiscales. Estas normativas refuerzan el compromiso de España de promover una tributación justa y combatir prácticas fiscales agresivas.

Sin embargo, lo que el mundo moderno nos ha enseñado es que la respuesta contra el abuso de la norma tributaria tiene que ser conjunta y global. Las principales herramientas que tiene la comunidad internacional para luchar contra la elusión fiscal son los Convenios de doble imposición, el Plan de acción BEPS. El Plan BEPS enfrenta críticas por no ser obligatorio y por no abordar adecuadamente la residencia fiscal, lo que limita su efectividad para combatir los paraísos fiscales.

El abuso de la norma tributaria es un tema que tiene que ser tratado a nivel global de forma totalmente conjunta. Sin embargo, bajo mi punto de vista la respuesta no será totalmente conjunta hasta que no se respete la decisión de los países de mantener una tributación baja y competir de esa manera con otras potencias.

X. BIBLIOGRAFÍA Y WEBGRAFÍA

1. WEBGRAFÍA

Estudio de Offshore Financial Center (OFC)

<https://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html>

Datos del National Bureau of Economic Research NBER

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/15/economia/1671125305_902904.html#

<https://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html>

https://diario16plus.com/actualidad/los-300-millones-donados-por-amancio-ortega-son-la-mitad-de-los-eludidos-en-impuestos-por-inditex-en-cuatro-anos_136705_102.html

<https://www.publico.es/economia/inditex-esquivo-600-millones-impuestos.html>

<https://maldita.es/malditateexplica/20190524/que-sabemos-sobre-los-impuestos-de-inditex-en-espana-y-su-supuesta-elusion-fiscal/>

<http://elfisco.com/articulos/revista-no-172-el-arbitraje-fiscal>.

2. BIBLIOGRAFÍA

LAMPREAVE MÁRQUEZ, “Las medidas anti-abuso fiscal aplicables en la Unión Europea (con especial consideración sobre la doctrina de los acuerdos artificiales) 1.a ed.” “desafíos de la hacienda pública española 3.a parte”, “La administración tributaria, García-Herrera Blanco (Coor), Instituto de Estudios Fiscales”, 2012, pág, 58

CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S., “La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal 2.a ed.” “las medidas de lucha contra el fraude fiscal 2.a parte fraude fiscal: dimensión internacional”, García-Herrera Blanco (Coor), 2013, pág, 13

DELGADO PACHECO, A. Y VIÑUALES SANABRIA, L.M. “El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores en el extranjero”, Corral Guadaño, 2016, Pag 1205-1248.

HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. y JUSTO ALONSO, A. “Precios de transferencia”. vol. 15, 2012

Fraude Fiscal

VEGA BORREGO, F.A. “Artículo 1. Ámbito de aplicación personal”. Ruiz García. J.R. y Calderón Carrero. J.M., “Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España”., 2004, Pág 90- 132

PACHÓN LUNA, A. “El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia”, 2009, Pág 101-130.

BAREA, F. J. R., Garrido, R. M. U. y Beato, F. G. “Elusión fiscal internacional y tratamiento en la legislación española. Actualidad financiera”, 1994, Pág 303-33

MOLINA, E., Y PEDRAZA, M. A. “Paraísos fiscales: una aproximación a escala global”. Oikonomos, V. 2 2016

ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. “Informe sobre el sobre el proyecto de intercambio automático de información en materia fiscal” 2016. Pág. 6

MOLINA, E., Y PEDRAZA, M. A. “Paraísos fiscales: una aproximación a escala global” Oikonomos, V.2, 2016 Pág 10

OECD. (1987). “International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies, Issues in International Taxation” no. 1. Paris

OECD (2001). “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report” 2001, Pág. 10

OECD (2004). “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices” The 2004 Progress Report

OECD (2006). “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices” The 2006 Update on Progress in Members Countries

GARCÍA NOVOA, C. “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español” 2005, Pág, 17-19

STS núm.682/2014, de 25 de noviembre, Sala Primera, de lo Civil, núm. recurso 682/2014. FJ 3

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. Y LÓPEZ MARTÍNEZ, J. “Manual práctico de derecho tributario” 1999, Pág, 45-46

PALAO TABAODA, C. “La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal Lex Nova” 2006, Pág, 86

STS de 7 de julio de 2011, Recurso de Casación 260/2008, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo

DE CASTRO y BRAVO, F. “Derecho Civil de España” 1984, Pág 544

BURLADA ECHEVESTE, J.L “El fraude de ley en Derecho Tributario”, Revista Quincena Fiscal, Nº 7-8, 2006, Pág 9 y 10

SANZ GADEA, E., “Medidas antielusión fiscal, Instituto de estudios fiscales” 2001, Pág, 163.

L. DIEZ PICAZO y A. GULLÓN. “Sistema de Derecho Civil”, V1. Pág 217 Menciones a las sentencias STS del 13 de junio de 1959, a STS del 20 de mayo de 1988

STS, 1169/2000, Sala Primera del Tribunal Supremo, de 21 de diciembre del 2000

STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 21 de abril de 2010, recurso 2444/2009.

FERNÁNDEZ DE LA CIGOÑA FRAGA, J.R “Qué son las operaciones vinculadas, cómo se valoran y a quiénes afecta la normativa” CEF-Fiscal Impuestos

LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., “El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades” núm. 156, 2015, Pág, 110.

Fraude Fiscal

GARCÍA-RODAZO GONZÁLEZ, B, “Impuesto sobre Sociedades: guía. CISS”, 2008, Pág, 355.

LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. y ALCARAZ RUIZ, S., “El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto de sociedades”, Pág, 113.

Vid. Tribunal Supremo (Sala de los Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia nº 184/2007, de 10 enero

CAAMAÑO ANIDO, M.A., “Artículo 18. Operaciones vinculadas”, en SÁNCHEZ PEDROCHE, “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria”, 2015, Pág, 515.

Revista Técnica Tributaria, “Límites a la aplicación de la norma española contra la subcapitalización: estado de la cuestión” Carlos Palao Taboada Pág 46

DELGADO PACHECO, A., “Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional, Instituto de estudios fiscales”, 2002, Pág, 7.

Ministerio de Hacienda (2024). Convenios de doble imposición. Portal institucional del Ministerio de Hacienda.

PEDROSA LÓPEZ, J. C. “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. Diferencias y Semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”, 2015.

PALOMERO ÁLVAREZ-CLARO, R., “Las medidas anti-abuso en la fiscalidad internacional, Instituto de estudios fiscales” 2012, Pág 131.

MAROTO SÁEZ, A., “Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional, Instituto de estudios fiscales”, 2005, Pág, 11

PEDROSA LÓPEZ, José Carlos: “El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina.”, núm. 3, 2015, Pág 715.

PRATS, F. A. G. “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, 2009

STJUE, de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas

CARBAJO VASCO, Domingo: “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional.”, núm. 88, 2º sem, 2015, Pág 162

OTÁLVARO, H. M., Y RODRÍGUEZ, L. H. “Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad”, 2015, Pág, 18

BORREGO, F. A. V. “Las medidas contra el treaty shopping. Instituto de Estudios Fiscales” 2003

OLSZTAJN, C. Y. “Polémico rol del treaty shopping en la actualidad tributaria. Cuestionamiento jurídico-económico del abuso de convenios para evitar la doble imposición”, 2012

DÍAZ, M., RABUFFETTI, N., Y ZITTO, C. “Beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición. Revista de Derecho”, 2017 Pág 179-236

MORALES, A. C. “El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia. Cuadernos de Formación. Colaboración” 2010, 10(10)