



# PARAÍOS FISCALES Y MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL

*Trabajo de Fin de Grado*

*ADE y Derecho*

*Elena Beatriz Ariche Castillo*

*NIUB: 16440804*

*Tutor: Luis Manuel Alonso González*

*1 de febrero de 2019*







## **RESUMEN**

El presente trabajo aborda la problemática de los paraísos fiscales desde su perspectiva tributaria. Se realiza una explicación del concepto, así como de sus características principales. Particularmente, se hace especial hincapié en las medidas antielusión nacionales e internacionales tomadas en el seno de la OCDE y la Unión Europea a lo largo de los últimos años. Se abordan los referidos aspectos desde una perspectiva principalmente jurídica a la vez que se pone de manifiesto el impacto económico que todo ello suscita.

**Palabras Clave:** Paraísos fiscales, fiscalidad, medidas antielusión, OCDE, Unión Europea, legislación española.

## **ABSTRACT**

The following study addresses the problem of tax heavens from its tax perspective. At the beginning, an explanation of the concept it's made as well as its main characteristics. In particular, special emphasis is placed on national and international anti - avoidance measures taken within the OECD and the European Union over the last few years. All the referred aspects are approached from a mainly legal perspective while at the same time revealing the economic impact that all this provokes.

Key Words: Tax heavens, taxation, anti - avoidance measures, OECD, European Union, Spanish legislation.



## ***Glosario***

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AMLD	<i>Anti Money Laundering Directive</i>
ATAD	<i>Anti Tax Avoidance Directive</i>
B2C	<i>Business to Consumer</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BIICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto de Sociedades
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CFC	<i>Controlled Foreign Company</i>
DAC	<i>Directive of Administrative Cooperation</i>
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros Europeo
EEE	Espacio Económico Europeo
EEUU	Estados Unidos
EMN	Empresas multinacionales
EP	Establecimiento permanente
ETF	<i>Exchange - Traded Fund</i>
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FATF	<i>Finantial Action Task Force</i>
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
IIEE	Impuestos Especiales
IP	Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del IRPF
LIS	Ley del IS
LOB	<i>Limitation of Benefit Clause</i>
MC	Modelo de Convenio de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PI	Propiedad Industrial
RD	Real Decreto
SEC	Sociedades Extranjeras Controladas
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TIE	Tipos Impositivos Efectivos
UE	Unión Europea

# ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN .....	11
II.	CUESTIONES EN GENERAL.....	13
1.	¿Qué son los paraísos fiscales?.....	14
2.	Características de los paraísos fiscales .....	15
3.	Clases de paraísos fiscales.....	16
III.	MEDIDAS DE LA OCDE .....	17
1.	Lista de paraísos fiscales de la OCDE.....	17
2.	Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria .....	20
3.	Plan de Acción BEPS 2013: Lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios .....	21
IV.	MEDIDAS DE LA UNIÓN EUROPEA.....	29
1.	Lista de paraísos fiscales según la Unión Europea.....	30
2.	Política fiscal en general de la Unión Europea.....	31
2.1	Paquete de medidas de transparencia fiscal.....	34
2.2	Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas.....	36
2.3	Paquete de lucha contra la elusión fiscal .....	41
2.4	Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD 1) .....	44
3.	Intercambio de información tributaria en la Unión Europea .....	45
3.1	Evolución de la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad .....	45
V.	MEDIDAS ESPAÑOLAS.....	51
1.	Lista española de Paraísos Fiscales .....	52
2.	Medidas sobre la Fiscalidad de las Empresas y el IRPF .....	54
3.	Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.....	57
VI.	CONCLUSIONES.....	61
VII.	BIBLIOGRAFÍA.....	63



## I. INTRODUCCIÓN

La elusión y la evasión fiscal son un problema de alcance mundial. La crisis financiera y económica que empezó en 2008 generó enormes déficits presupuestarios en un gran número de países y agravó las necesidades de ingresos fiscales. En estas circunstancias, los flujos financieros hacia paraísos fiscales están detrayendo grandes cantidades de recursos fiscales. Además, en la actualidad la erosión de las bases imponibles supone un riesgo real que amenaza los ingresos tributarios de los estados, y pone en riesgo la soberanía y la equidad fiscal.

Se estima que existen hasta 9.2 billones de euros ubicados en jurisdicciones no cooperativas, otras fuentes aumentan la cifra hasta 11,54 billones de dólares, lo que se corresponde con el 80% del valor del PIB de EEUU. Los recursos que se evaden afectan directamente a los servicios sociales básicos, por eso, abordar su pérdida es de vital interés para la gran mayoría de los gobiernos. No basta con erradicar los paraísos fiscales, sino también penalizar las prácticas de muchas compañías multinacionales, consistentes en el aprovechamiento de lagunas legales existentes para manipular sus cuentas de resultados y sus precios de transferencia para, de ese modo, evitar pagar impuestos.

Los paraísos fiscales no son algo inamovible y se han dado notables progresos en la lucha para acabar con ellos. En 2009, los líderes mundiales reunidos en el G20 anunciaron que el secreto bancario había terminado. Podría decirse que aquellas expectativas no han sido cumplidas, puesto que a día de hoy siguen naciendo paraísos fiscales. Sin embargo, sí que ha habido progresos, sobre todo en materia de transparencia y cooperación tributaria. Sin ir más lejos, a nivel europeo, en 2018 se han eliminado ocho países y territorios de la lista de no cooperadores a efectos fiscales, como consecuencia de los compromisos de alto nivel político que se han contraído con el fin de atender las preocupaciones de la UE.

El objeto de este trabajo va a centrarse, básicamente, en los últimos avances de la lucha contra los paraísos fiscales, así como en el fenómeno de la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios. Empezaré haciendo referencia al concepto de paraíso fiscal, en qué consisten y qué les caracteriza. Posteriormente analizaré las medidas antielusión más recientes desde tres perspectivas: en primer lugar, desde un punto de vista más general analizando las medidas de la OCDE, para continuar con una visión a nivel comunitario de las medidas tomadas por la Unión Europea, y finalmente para acabar, a nivel español, con una visión de las medidas internas.



## II. CUESTIONES EN GENERAL

Antes de empezar el análisis detallado sobre paraísos fiscales y medidas antielusión, creo relevante enfatizar el hecho de que, si bien es cierto que hay personas físicas con grandes patrimonios que evaden impuestos (aunque en numerosas ocasiones lo hagan mediante la creación de sociedades), gran parte de la problemática está directamente ligada con personas jurídicas.

Las compañías multinacionales se organizan en estructuras complejas que posibilitan que éstas tengan a su disposición una serie de técnicas que les permiten trasladar sus beneficios de una filial a otra, con el objeto de reducir considerablemente la factura fiscal del grupo en su conjunto, ¿Qué relación tiene esto con los paraísos fiscales? Pues que, evidentemente, la filial a la que se trasladan los beneficios suele estar situada en un paraíso fiscal.

La insuficiente regulación del sistema financiero internacional y su creciente complejidad han estimulado en gran medida los flujos de dinero hacia los paraísos fiscales. Y eso, unido al desarrollo de las tecnologías de la información, ha facilitado el despliegue de una red de transacciones financieras de alta velocidad, en las que el capital se mueve de un país a otro de forma inmediata.<sup>1</sup>

El actual sistema de mercado de capitales globalizados produce incertidumbre e inestabilidad, lo cual es la base de la especulación que crea nuevos conceptos financieros. Por ello la inserción de paraísos fiscales *offshore* resulta atractiva como medida de aportar mayor seguridad a los operadores financieros, reduciendo sus costes fiscales y otorgándoles mayor margen operativo (menor reglamentación).<sup>2</sup>

En esta línea, una sociedad *offshore* es aquella que se establece en un Estado extranjero, considerado paraíso fiscal, pero que desarrolla su negocio fuera de esa jurisdicción. Por tanto, la sociedad *offshore* no tiene personal —más allá de un representante legal— ni estructuras y su única finalidad es la del **movimiento de capitales y derechos**. Es por esta razón, que el país en el que está registrada la compañía le exime de la obligación de tributar.

La constitución de este tipo de sociedades en sí misma no es ilegal, la problemática nace cuando se crean especialmente para ocultar la obtención de beneficios y evitar el pago de impuestos, es decir, cuando efectivamente se realizan operaciones a través de ellas, las cuales no son declaradas en el país de origen, y, por tanto, no tributan en ningún sitio (ver Anexo 1).

En resumen, los paraísos fiscales son un condicionante de la integración global de los mercados financieros, que ha generado una serie de centros financieros opacos especializados en las operaciones realizadas por no residentes, que cumplen una función decisiva en el predominio

---

<sup>1</sup> ESCARIO, JOSÉ LUIS. *Paraísos fiscales: los agujeros negros de la economía globalizada*. Colección Alternativas. 2011. ISBN: 979-84-8319-590-1. Pág. 20.

<sup>2</sup> HDEZ. VIGUERAS, JUAN. *La Europa opaca de las finanzas y sus paraísos fiscales offshore*. Icaria Antrazyt. 2008. ISBN: 978-84-7426-874-4. Pág. 73.

de la economía productiva que no crea ni riqueza ni empleo, y además, sustraen del control del poder político de los estados una parte importante de la economía.

Es por ello que muchos Estados y Organismos Internacionales han tomado importantes medidas con el objetivo de erradicar los paraísos fiscales y atajar este tipo de prácticas, el cual es frecuentemente utilizado por muchas compañías multinacionales.

## 1. ¿Qué son los paraísos fiscales?

El paraíso fiscal sirve para describir lo que es y cómo funciona la competencia fiscal nociva, la cual se produce cuando determinadas jurisdicciones, 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.<sup>3</sup>

El término de “paraíso fiscal” es más amplio que el de “zona de baja tributación”, porque si bien ésta contempla el fenómeno de la transferencia de beneficios desde un punto de vista fiscal, el de paraíso fiscal comprende otros aspectos, particularmente el de la confidencialidad.

Concretamente, los paraísos fiscales son jurisdicciones<sup>4</sup> especializadas en atraer la inversión extranjera utilizando para ello el secreto bancario, tipos impositivos muy bajos o inexistentes para los no residentes, falta de cooperación con las administraciones fiscales de otros países y la desregulación.<sup>5</sup> Concretamente, el elemento más característico de un paraíso fiscal es la inexpugnabilidad de su secreto bancario. En un paraíso fiscal está garantizado el silencio de las autoridades ante cualquier requerimiento de información proveniente de un país tercero acerca de un inversor no residente o de una operación que tenga en ese territorio el origen o el destino.

6

El concepto de paraíso fiscal surge por primera vez a nivel internacional en mayo de 1998, en un documento de la OCDE llamado Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: Un problema Mundial, al analizar las consecuencias generadas por la liberalización mundial de los movimientos de capitales. En el informe se estableció una diferencia entre los conceptos de paraíso fiscal y de *regímenes fiscales preferenciales*.

Por un lado, los regímenes preferenciales se caracterizan por una nula o baja fiscalidad; carecen de transparencia porque no están claros o tienen una aplicación y supervisión inadecuada y no proporcionan un intercambio efectivo de información, todo ello con la finalidad de obtener unos

---

<sup>3</sup> ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. *Informe sobre el projecte d'intercanvi automàtic d'informació en matèria fiscal*. Septiembre de 2016. Pág. 6.

<sup>4</sup> El término “jurisdicción” no hace únicamente referencia a países, entendidos como territorios geográficos constituidos en estados de Derecho, sino que también incluye cualquier territorio que sea parte de un país y que tenga un régimen fiscal privilegiado.

<sup>5</sup> ESCARIO, JOSÉ LUIS. Op Cit. Pág 17.

<sup>6</sup> ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. Op. Cit. Pág. 6.

importantes beneficios recaudatorios propios, en perjuicio de la recaudación fiscal de otros Estados.

Por otro lado, los paraísos fiscales son aquellos países o territorios que estén en condiciones de financiar sus servicios públicos sin impuesto sobre la renta o con un impuesto mínimo, ofreciendo a los no residentes la posibilidad de acogerse al impuesto en su país de residencia, contribuyendo a la erosión de la recaudación de impuestos sobre la renta en los demás países y no cooperando contra la competencia fiscal nociva.

En base a dicho informe, los paraísos fiscales cumplen con 3 funciones<sup>7</sup>:

- 1) Ofrecen un lugar para efectuar inversiones pasivas (como depósitos bancarios de fondo).
- 2) Ofrecen un lugar para atribuir beneficios “puramente contables”, aunque la actividad real se haya desarrollado fuera de ese lugar.
- 3) Permiten poner a buen recaudo los asuntos de los contribuyentes (cuentas bancarias), frente a una investigación de las autoridades fiscales de otros países.

## 2. Características de los paraísos fiscales

Siguiendo en la línea del informe anteriormente mencionado, cuatro son los criterios que establece la OCDE para la identificación de los paraísos fiscales<sup>8</sup>:

- a) En primer lugar, un **nivel de tributación bajo o nulo**. Por ello se entiende la ausencia de impuestos o su existencia meramente nominal para las rentas generadas por actividades económicas.

De todos modos, la ausencia o debilidad de tributación es una condición necesaria pero no suficiente. Este criterio sirve sólo para determinar la condición de paraíso fiscal si concurre, además, con alguno de los tres criterios siguientes.

- b) En segundo lugar, **inexistencia de intercambio efectivo de información debido a la confidencialidad**, la cual se establece como norma rectora de la legislación y práctica administrativa fiscal. Es un factor determinante la falta de transparencia de las prácticas fiscales del país y la existencia de disposiciones legislativas o administrativas que impidan efectivamente el intercambio de información. De este modo se facilitan igualmente actividades ilícitas tales como el fraude fiscal y blanqueo de capitales.

---

<sup>7</sup> HDEZ. VIGUERAS, JUAN. Op. Cit. Pág. 60.

<sup>8</sup> *Ibid.* Pág. 61-62.

- c) En tercer lugar, **falta de transparencia en la aplicación del sistema fiscal**, prevaleciendo el secreto sobre la gestión bancaria y tributaria que impide disponer de un conocimiento real de las operaciones que se llevan a cabo en dicha jurisdicción.
- d) Por último, **inexistencia de una actividad económica sustancial en su jurisdicción**, lo cual implica la no exigencia de actividad económica real a personas físicas o jurídicas domiciliadas en su territorio. Esto implica que los esfuerzos para atraer inversiones financieras se justifican únicamente en razones fiscales.

La OCDE tardó once años en precisar estos cuatro criterios, lo cual pone de manifiesto las dificultades de las negociaciones multilaterales en lo referente a paraísos fiscales y política fiscal.

### **3. Clases de paraísos fiscales**

Aunque si bien es cierto que los paraísos fiscales presentan características similares, cumpliendo en mayor o menor medida con los requisitos anteriormente mencionados, no todos ellos son exactamente iguales. De ahí que generalmente se distinga entre paraísos fiscales “puros” o “clásicos” y países con economías diversificadas y sistemas fiscales normales, pero con ciertas excepciones.

En cuanto a los primeros, son aquellos territorios en los que el elemento más destacado de su economía suele ser el sector financiero dedicado a la venta del producto “no tributación y opacidad”. Su principal fuente de ingresos radica en la elusión o evasión fiscal por albergar las denominadas sociedades *offshore*.

En cuanto a los segundos, se trata de aquellos territorios que sólo ofrecen ventajas fiscales a no residentes cuya actividad principal sea desarrollada en el exterior. De este modo, a los residentes de dicho lugar se les aplicará el sistema de tributación normal, reservando un sistema más ventajoso para los no residentes.

### III. MEDIDAS DE LA OCDE

En el contexto de los ventajismos fiscales de los centros financieros *offshore*, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, surgida con el objetivo de favorecer la expansión económica con la liberalización de los intercambios, se replanteó la recuperación de la competición equilibrada entre los sistemas tributarios nacionales.

El proyecto pionero en este ámbito fue, como he mencionado anteriormente, el Informe contra las prácticas fiscales perjudiciales. En él, se proponían una serie de medidas de aplicación coordinada de modo multilateral, concretamente un conjunto de acciones a llevar a cabo por los Estados, de las cuales cabe destacar<sup>9</sup>:

- A nivel interno, se pedía el establecimiento de normas respecto a las “sociedades extranjeras controladas” (SEC), fondos de inversión extranjeros, regímenes de exención tributaria a las rentas extranjeras de residentes, precios de transferencia y levantasen obstáculos al acceso de la información bancaria.
- En cuanto a los convenios fiscales, se recomendaba hacer un uso más intensivo de los procedimientos de intercambio de información, reconsiderando el derecho a las ventajas fiscales.

#### 1. Lista de paraísos fiscales de la OCDE

La determinación, a efectos tributarios, de los países o territorios que deben ser considerados como paraísos fiscales ofrece dos alternativas. Por un lado, existe el empleo de **listas cerradas** enumerando una serie de territorios que son considerados por la Administración Tributaria competente como paraísos fiscales. Otra alternativa, en ausencia de una lista, consiste en la **inserción en la normativa fiscal** de una o varias disposiciones que contengan criterios objetivos de referencia para la catalogación a efectos legales de aquellos territorios o países a los que se le otorga la condición de paraísos fiscales.<sup>10</sup>

Ambos métodos presentan aspectos tanto positivos como negativos, aunque algunos expertos consideran que el sistema de lista cerrada contiene más imperfecciones al carecer del dinamismo que existe la práctica fiscal internacional. No obstante, el método que venía siendo aplicado por la OCDE es el de lista cerrada.

---

<sup>9</sup> *Ibid.* Pág. 253.

<sup>10</sup> *Ibid.* Pág 313.

En el Informe de Progreso del 2000, denominado “Hacia la cooperación fiscal global” (*Towards Global Tax Co-operation*), se identificaron los países y jurisdicciones considerados como regímenes fiscales preferenciales y aquellos calificados como paraísos fiscales.

Por un lado, se establecían 47 regímenes fiscales preferenciales potencialmente perjudiciales entre países miembros de la OCDE, entre los cuales se incluía España (con las preferencias fiscales establecidas en el País Vasco y Navarra). Una vez analizadas las jurisdicciones en función a los cuatro criterios de identificación, se publicó una lista de 35 jurisdicciones *offshore* que quedaban calificadas como paraíso fiscal.

Por otro lado, sorprendentemente, no se incluyeron seis paraísos fiscales conocidos (Bermudas, Islas Caimán, Chipre, Malta, Mauricio y San Marino) ya que estos estados se apresuraron en comunicar a la OCDE su compromiso de suprimir esas prácticas perjudiciales.

<b>Paraísos Fiscales según el Informe del 2000<sup>11</sup></b>	
Andorra 	Jersey (Corona Británica) 
Anguila (Ultramar de Reino Unido) 	Liberia 
Antigua y Barbuda 	Principado de Liechtenstein 
Antillas Holandesas 	República de las Maldivas 
Aruba (Holanda) 	República de las Islas Marshall 
Commonwealth de las Bahamas 	Principado de Mónaco 
Bahréin 	Montserrat (Ultramar de Reino Unido) 
Barbados 	República de Nauru 
Belice 	Niue (Nueva Zelanda) 
Islas Vírgenes Británicas (Ultramar de Reino Unido) 	Panamá 
Islas Cook (Nueva Zelanda) 	Samoa 
Commonwealth de Dominica 	República de las Seychelles 
Gibraltar 	Santa Lucía 
Granada 	Federación de San Cristobal y Nieves 

<sup>11</sup> *Ibid.* Pág 255.

Guernsey/Sark/Alderney (Corona Británica) 	San Vicente y las Granadinas 
Isla de Man (Corona Británica) 	Tonga 
Islas Vírgenes Norteamericanas 	Turks y Caicos (Ultramar de Reino Unido) 
República de Vanuatu 	

Una vez creada la lista, entre los años 2000 y 2002, 31 de las jurisdicciones incluidas como no cooperativas realizaron compromisos formales de implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información desarrollados por la OCDE.

Las líneas de trabajo a seguir con los territorios cooperantes consistían en: elaborar un Modelo de Acuerdo (*Model Protocol*) para intercambio de información, instituir un mecanismo multilateral de consulta con estas jurisdicciones, proveer la necesaria asistencia técnica y robustecer sus administraciones tributarias.

Siete de las jurisdicciones (Andorra, Principado de Liechtenstein, Liberia, Principado de Mónaco, República de las Islas Marshall, República de Nauru y República de Vanuatu) no expresaron ningún compromiso respecto al cumplimiento de los estándares de transparencia e intercambio de información tributaria, y todavía en 2002 seguían identificados como jurisdicciones no cooperativas o paraísos fiscales.<sup>12</sup>

Dichas siete jurisdicciones restantes fueron, paulatinamente, expresando sus compromisos de cooperación. Concretamente, Nauru y Vanuatu expresaron el suyo en 2003 y Liberia y las Islas Marshall en 2007. Finalmente, en mayo de 2009, el Comité de Asuntos Fiscales decidió eliminar las únicas jurisdicciones que seguían constando en la lista (Andorra, Liechtenstein y Principado de Mónaco) como consecuencia, asimismo, de su compromiso formal en relación los estándares de transparencia e intercambio efectivo de información. En consecuencia, actualmente no hay ningún territorio o jurisdicción considerado paraíso fiscal en el seno de la OCDE.

Paralelamente, se acordó un Modelo de Acuerdo sobre intercambio de Información en Materia Fiscal, inspirado en el modelo norteamericano de los *Tax Information Agreements (TIEA,s)*, que propugnaba el intercambio de información tanto para expedientes civiles como penales, renunciar al principio de interés doméstico como excusa para sustraerse a la obligación de información, prever el acceso a las autoridades a la información en poder de bancos y demás entidades del mercado financiero, garantizar la confidencialidad de la información aportada y

<sup>12</sup> OECD. *List of Unco-operative Tax Havens*. Página web oficial. Consulta online.

evitar caer en peticiones de información genéricas o innecesarias e irrelevantes para el Estado requirente.

La implementación del Modelo de Acuerdo requería llegar a acuerdos bilaterales o multilaterales con los Estados Miembros, lo cual se complicó debido a la actitud de Estados no dispuestos a abandonar sus regímenes perjudiciales, casos de Austria y Luxemburgo.<sup>13</sup>

Sin embargo, actualmente, el Modelo de Formulario se encuentra en la página web oficial de la OCDE en 8 idiomas (inglés, español, francés, alemán, italiano, japonés, coreano y turco), y del mismo modo, hay publicados numerosos acuerdos bilaterales.<sup>14</sup>

## **2. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria**

En paralelo a la creación de la lista de paraísos fiscales, como institución pionera en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal, la OCDE fundó en el año 2000 el Foro Global (*Global Forum*) sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria.

La finalidad principal del Foro era la de elaborar normas en materia de derecho fiscal y tributario para erradicar las jurisdicciones no cooperativas incluidas en la mencionada lista.

Los miembros originales del Foro Global eran países y jurisdicciones miembros de la OCDE que coincidían en la necesidad de implementación de normas sobre transparencia e intercambio de información tributaria. Nació con únicamente 32 miembros, pero, actualmente, cuenta ya con 154 países y jurisdicciones más la Unión Europea, y es el primer cuerpo internacional que se encarga de la implementación efectiva de los estándares de transparencia e intercambio de información tributaria en materia fiscal internacionalmente consensuados.

El Foro Global fue reestructurado en septiembre de 2009 dando respuesta a la llamada del G20 de reforzar la implementación de los referidos estándares. En este aspecto, se ha instaurado un proceso para hacer un seguimiento en tiempo real del cumplimiento de los compromisos asumidos e identificar las áreas que requieren apoyo y se ha empezado a evaluar las normas sobre confidencialidad y protección de datos en todas las jurisdicciones signatarias.

El Foro Global continuará trabajando en materia de seguimiento, ayuda para la ejecución y revisión, prestando apoyo a los países en desarrollo –en colaboración con el Grupo del Banco Mundial y otras organizaciones internacionales–, de forma que también aprovechen los beneficios que ofrece la introducción del intercambio automático.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. Op. Cit. Pág. 7.

<sup>14</sup> OCDE. *Tax Information Exchange Agreements (TIEAS)*. Página web oficial. Consulta online.

<sup>15</sup> OCDE. *El Foro Global sobre Transparencia Fiscal impulsa la cooperación internacional contra la evasión de impuestos*. 30/10/2015. Página web oficial. Consulta online.

El sistema instaurado se basa en la realización de controles de los marcos legales y regulatorios de las jurisdicciones que se han comprometido a colaborar. Por ejemplo, los informes de la fase 1 sobre Azerbaiyán, Gabón, Rumanía y Senegal, concluyeron que dichos países habían establecidos dichos marcos, de modo que podía pasarse a la fase 2 del proceso de revisión, en la que se evaluarán las prácticas de intercambio de información. En cuanto a las revisiones de la fase 2 acerca de las prácticas de intercambio de información, se decidió asignar a Colombia una calificación global de “Conforme”, a Letonia y Liechtenstein de “Conformes en gran medida” y a Costa Rica y Samoa de “Parcialmente Conformes”.

La última y onceava reunión del Foro Global fue el pasado 20 de noviembre de 2018 en Uruguay. En ella se marcó el inicio generalizado del intercambio automático de información de cuentas financieras y se hizo balance del progreso en la implementación del **estándar de intercambio de información**, el cual insta a las jurisdicciones a obtener información sobre sus instituciones financieras e a intercambiar automáticamente esta información con otras jurisdicciones anualmente, con más de 4.500 intercambios bilaterales exitosos.

### **3. Plan de Acción BEPS 2013: Lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios**

Uno de los aspectos que ha traído consigo la globalización es una mayor movilidad de capitales y de bases imponibles, lo cual ha provocado que muchos Estados y territorios entren en una competencia fiscal a la baja. La desfiscalización se centra en las rentas de capital, cosa que fomenta que las grandes empresas desvíen sus fondos a jurisdicciones con leyes más laxas. Además, las lagunas e inconsistencias presentes hoy en día en las normas de fiscalidad internacional pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente. Estas prácticas son conocidas como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS).<sup>16</sup>

En 2013 los gobiernos de la OCDE y del G20 iniciaron una revisión de las normas de fiscalidad internacional. Como consecuencia de ello nació el proyecto BEPS con la finalidad de actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, **garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor.**

En el informe se hace un estudio del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) y se afirma que su recaudación equivale a aproximadamente un promedio del 3% al 10% de los ingresos tributarios totales, dependiendo del país, de modo que constituyen, en general, un componente importante de ingresos públicos. Desde 1980, se han ido reduciendo los tipos del IS,

---

<sup>16</sup> OCDE. *Resumen informativo: Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios*. Pág. 3.

disminuyendo un promedio de 7,2 puntos porcentuales entre 2000 y 2011 en los países miembros de la OCDE, pasando de un 36,2% a un 25,4%.

Sin embargo, por lo general, los ingresos procedentes del IS como porcentaje del PIB han aumentado con el transcurso del tiempo (básicamente por ampliación de la base debido a reducciones del "gasto tributario", es decir, desgravaciones, entre otros).

La liberalización del comercio, la abolición del control de cambios y los avances tecnológicos han contribuido a un aumento de los flujos de capital e inversiones en los distintos países. Esto ha llevado a las empresas a mejorar sus posiciones competitivas, y, por ello, es normal que las inversiones se realicen donde existen mejores perspectivas de rentabilidad, lo cual va directamente ligado al nivel exigido de tributación.

Como resultado, El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) identificó 15 acciones en torno a tres pilares fundamentales:

- 1) Dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas.
- 2) Reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales.
- 3) Mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para aquellos negocios que no adoptan una postura agresiva.

Finalmente, fue en noviembre de 2015 cuando se aprobó el paquete definitivo de medidas BEPS. Las 15 acciones contempladas en el plan de acción BEPS son las siguientes<sup>17</sup>:

- 1) **Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital para la imposición:** Específicamente en lo referente a la recaudación del IVA, para asegurar que se pague en el país donde se encuentra el consumidor. Este problema es especialmente relevante en las transacciones B2C ya que sitúa a los proveedores residentes y no residentes en situaciones desiguales.

Para ello también se ha modificado la lista de excepciones a la definición de "establecimiento permanente" a fin de garantizar que toda excepción esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio.

---

<sup>17</sup> OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*. OCDE 2015. 58 Páginas.

Por último, se insta a los países a seguir las Directrices Internacionales sobre IVA/IBS de la OCDE.

- 2) **Acción 2 – Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos:** Lo que caracteriza los mecanismos híbridos es que se nutren de las divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de varias jurisdicciones, lo que puede generar una doble no imposición.

Concretamente, el Informe hace un llamamiento a la modificación de las normas de Derecho Interno (Parte I) y del texto del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (Parte 2). Principalmente se centran en analizar el problema de entidades con residencia dual, las cuales utilizan estas asimetrías aprovechando que poseen su residencia fiscal en dos Estados diferentes.

- 3) **Acción 3 – Refuerzo de la normativa sobre CFC:** Las normas CFC<sup>18</sup> (*Controlled Foreign Company*) de transparencia fiscal internacional son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia, y en algunos casos, también en otros países, deslocalizando sus rentas a una CFC.

En este sentido, el Informe se ha centrado, por un lado, en determinar exenciones aplicables a las CFC, así como establecer los umbrales impositivos. Y, por otro lado, en referencia al cómputo y atribución de rentas, determinando que: a) las normas CFC se rijan por la legislación aplicable a la matriz a fin de efectuar el cómputo de los rendimientos de la CFC imputables a los accionistas, y b) que las pérdidas registradas por la CFC se compensen únicamente con las ganancias de dicha sociedad u otras CFC ubicadas en la misma jurisdicción.

- 4) **Acción 4 – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos fraccionados:** Es habitual que los grupos empresariales aumenten exponencialmente el nivel de endeudamiento soportado por cada entidad a través de préstamos intragrupo. De este modo, el grupo concentra un elevado nivel de deuda con entidades en países de elevada tributación, utilizando préstamos intragrupos para generar deducciones por intereses.

El enfoque recomendado en el Informe se fundamenta en una norma de ratio fijo (entre 10% y 30%) que limita las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses, a un

---

<sup>18</sup> Las normas CFC se aplican generalmente a empresas extranjeras participadas cuyo control lo ejercen los accionistas de la jurisdicción donde se encuentra ubicada la matriz. El informe establece recomendaciones para determinar cuándo tienen los accionistas un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para afirmar que se trata de una CFC.

porcentaje determinado de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA).

Por último, el Informe hace referencia a los sectores bancario y de seguros, los cuales presentan características específicas, y se establece la necesidad de formular normas adecuadas *ad hoc*.

- 5) **Acción 5 – Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia:** En cuanto a la actividad sustancial, se reformó el criterio para evaluar regímenes preferenciales, centrándose en el régimen de la Propiedad Industrial (PI), el cual permite al contribuyente acogerse cuando haya incurrido en ciertos gastos asociados a actividad y desarrollo (I + D) que generen rentas procedentes de la explotación de PI. Concretamente se revisaron 46 regímenes preferenciales, 16 de ellos de PI.

En cuanto a la mejora de la transparencia, se acordó un marco de referencia bajo el que se incluyeran aquellas decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que pudieran dar lugar a prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio de información relevante de carácter obligatorio.

- 6) **Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales:** En particular se hace referencia a la búsqueda del convenio más favorable (*Treaty shopping*<sup>19</sup>).

Estas prácticas minan la soberanía de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países en cuestión. Por ello, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus convenios fiscales recogiendo un estándar básico contra el *treaty shopping* y acordando un cierto grado de flexibilidad en la aplicación del referido estándar para adaptarse a las especificidades de cada país.

Las recomendaciones para poner fin a tales estrategias incluyen introducir en el Modelo de Convenio de la OCDE (MC) una cláusula antiabuso específica o cláusulas de limitación de beneficios (LOB) y también una cláusula antiabuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones.

- 7) **Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP):** Los convenios fiscales suelen establecer que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado se Estado siempre que la empresa cuente con un EP ubicado en ese mismo territorio. Por ello

---

<sup>19</sup> Estas prácticas suponen que un sujeto no residente en un determinado Estado pretende aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio fiscal de dicho Estado tan sólo resultan aplicables a sus residentes.

la definición del concepto de EP es de vital importancia a efectos de tributación de las rentas obtenidas por una empresa no residente.

Las excepciones a la definición de EP que se introdujeron originariamente en el art. 5 del MC OCDE hacían referencia al carácter preparatorio o auxiliar de las actividades llevadas a cabo en dicho establecimiento. Desde entonces se han establecido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial por eso, cabe revisar que aquellas actividades que se consideraban preparatorias o auxiliares no sean hoy en día funciones principales.

Por otro lado, se hizo especial referencia a la exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión, por los cuales una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos.

- 8) **Acciones 8 a 10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor:** Como consecuencia de la intensificación de los intercambios comerciales intragrupo, la normativa sobre precios de transferencia tiene por objeto establecer las condiciones aplicables a las transacciones efectuadas en el seno de una empresa multinacional, las cuales determinan el reparto de beneficios a las empresas del grupo ubicadas en distintos países.

Como norma general, los países aplican el “principio de plena competencia”, recogido en el MC de la OCDE, el cual exige que el precio fijado para aquellas operaciones realizadas entre empresas asociadas sea el mismo que si se tratase de operaciones entre empresas independientes en condiciones y circunstancias económicas comparables. Sin embargo, debido a la importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices han sido objeto de manipulación, generando resultados distorsionados que no corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional.

Concretamente, la Acción 8 analiza los aspectos de precios de transferencia relativos a operaciones de intangibles, la Acción 9 la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a las entidades que los asumen, y la Acción 10 se centra en áreas que presentan riesgos significativos.

- 9) **Acción 11 – Evaluación y seguimiento de BEPS:** La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios presentan, como he venido analizando, un problema de elevada

magnitud, registrándose pérdidas globales de recaudación en el Impuesto sobre Sociedades de entre un 4% - 10%.

Del seguimiento BEPS se concluye que:

- a. Las filiales de empresas multinacionales (EMN) ubicadas en países de baja tributación registran unos márgenes de beneficios superiores.
- b. Los tipos impositivos efectivos (TIE) pagados por EMN líderes se sitúan de 4 a 8,5 puntos porcentuales por debajo de los aplicados a empresas equiparables.
- c. El nivel de concentración de la inversión extranjera directa es cada vez mayor.
- d. El problema de la retirada de los beneficios impositivos de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que los generan sigue en aumento.
- e. Las filiales de EMN ubicadas en países con tipos impositivos más altos presentan elevados coeficientes de gastos por intereses abonados tanto a entidades vinculadas como independientes.

- 10) **Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva:** La falta de información exhaustiva sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva es uno de los principales problemas de las administraciones tributarias.

Se hace referencia a que los regímenes de declaración obligatoria deben ser claros y eficaces para alcanzar los objetivos prefijados, flexibles y dinámicos frente a nuevos riesgos. El principal objetivo de dichos regímenes debe ser aumentar el nivel de transparencia informando a la administración y la disuasión de la creación de estructuras de planificación fiscal agresivas.

Para que los regímenes de declaración obligatoria sean exitosos se establecen características tales como: quien realiza la declaración, cuándo debe declararse y cuáles son las consecuencias de incumplir con la obligación.

- 11) **Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia:** El informe revisa los estándares sobre precios de transferencia y como consecuencia, las Directrices actuales de Precios de Transferencia de la OCDE contienen pautas claras que señalan que, aunque los acuerdos contractuales son importantes, el principio de plena competencia no puede depender de contratos intragrupo que no reflejen la conducta real de las partes.

Las multinacionales deberán entregar información acerca de sus operaciones empresariales globales y de su política en materia de precios de transferencia en un “Archivo Maestro”, así como los datos más detallados sobre operaciones con partes vinculadas en un “Archivo Local”. Además, el informe país por país<sup>20</sup> proporciona una visión general sobre donde se localizan los beneficios, las ventas, los empleados, los activos y donde se pagan y devengan los impuestos.<sup>21</sup>

- 12) **Acción 14 – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias:** El MC de la OCDE prevé un procedimiento amistoso de resolución de conflictos que desempeña una función importante en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales.

Las medidas tomadas en el marco de esta acción van encaminadas a reforzar la eficacia de dicho procedimiento amistoso, minimizando el riesgo de incertidumbre y doble imposición, a la vez que ha desarrollado un estándar básico en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios.

- 13) **Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales:** Los convenios fiscales se remiten a una serie de principios comunes creados para poner fin a las situaciones de doble imposición que puedan afectar a al comercio y a las inversiones transfronterizas.

Los primeros convenios fiscales bilaterales datan de los años 20 del siglo pasado, habiendo modificado la OCDE y la ONU sus propios modelos de convenio con el maso de los años. Sin embargo, el gran número de convenios bilaterales que existen dificulta la actualización de la red actual de convenios, la cual en ocasiones no está bien sincronizada.

Por ello, los Estados han decidido estudiar la viabilidad de un instrumento multilateral que produciría los mismos efectos que una renegociación simultánea de miles de convenios fiscales bilaterales. Se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario.

Estos informes finales sobre cada Acción del Plan BEPS incluyen recomendaciones para el desarrollo de cambios significativos en puntos clave de la estructura fiscal internacional. Una vez publicados los Informes definitivos en el año 2015, la responsabilidad y decisión sobre la

---

<sup>20</sup> A modo de complemento del Informe Acción 13 se creó el “Informe país por país” que contiene cierta información relativa a la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica dentro del grupo

<sup>21</sup> OCDE. *Resumen informativo: Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios*. Op.Cit. Pág. 6.

aplicación e implementación de las medidas propuestas pasó a ser de las diferentes jurisdicciones fiscales.

En este sentido, muchos países han iniciado muchos procesos de adaptación de legislaciones internas para incorporar las medidas, basándose en el respeto de los acuerdos adoptados en el seno de la OCDE, que, aunque carecen de fuerza vinculante, cuentan con un gran apoyo y seguimiento internacional. Como comentaré en el siguiente apartado, muchas de estas actualizaciones han sido tenidas en cuenta en el contexto de la UE, siendo incorporadas en Directivas comunitarias, las cuales sí que deben ser obligatoriamente transpuestas por los Estados Miembros, los cuales están introduciendo dichos cambios en sus legislaciones internas.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA. *Efectos del plan BEPS de la OCDE en las jurisdicciones fiscales de la unión europea*. Legal Today. 2018. Artículo online.

## IV. MEDIDAS DE LA UNIÓN EUROPEA

Si bien es cierto que los movimientos más importantes a escala internacional están siendo liderados por la OCDE, la cual, en los últimos años, como he venido analizando, ha trabajado en la adecuación de las reglas de la fiscalidad internacional existentes, en gran medida obsoletas y facilitadoras de la deslocalización de beneficios, se están produciendo también movimientos y objetivos similares en el ámbito de la UE, con el impulso de la Comisión Europea.

En este sentido, dado que dentro de sus fronteras existían tanto regímenes fiscales preferenciales como paraísos fiscales, la UE decidió afrontar también la problemática de la competencia fiscal perjudicial. Lo hizo con un documento de 1996 en el que se ponía de relieve el perjuicio que la situación ocasionaba para el nivel de ingresos de los Estados Miembros y para el correcto desarrollo del mercado interior.<sup>23</sup>

La Unión Europea ha seguido en el ámbito regional un modelo de integración que ha priorizado la integración económica en un mercado comunitario sobre la integración política de sus países miembros, sin muchas normas comunes que cubrieran el vacío dejado por la liberación y desregulación estatales.

A finales de los años ochenta, siguiendo las propuestas de la Comisión Europea, se aceleró la creación del espacio financiero europeo, lo cual concluyó con la supresión de los controles a los flujos de capitales en el ámbito interno europeo. Concretamente, el fin de las restricciones del mercado interior se plasmó en el Tratado de la Unión Europea, en el cual se estableció la plena libertad de capitales, bienes, servicios y personas.

A raíz de todo ello, la cuestión de los paraísos fiscales se planteó en la UE indirectamente como una desviación del proceso negociador interno sobre la armonización de las políticas económicas y fiscales de los estados asociados y la consecución efectiva de un mercado comunitario, proceso que ha tenido que afrontar los problemas de la evasión fiscal y el blanqueo de capitales.<sup>24</sup>

Entre las iniciativas que se adoptaron destaca la Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro, pensada para que cada Estado pudiera gravar a sus residentes con independencia de donde invirtieran. Además, en lo referente a paraísos fiscales, la UE ha ido formalizando una serie de acuerdos con estados tales como Suiza, Andorra, San Marino, Mónaco y Liechtenstein, que, no siendo miembros, no podían quedar al margen de la Directiva del Ahorro.

---

<sup>23</sup> ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. Op. Cit. Pág 8.

<sup>24</sup> HDEZ. VIGUERAS, JUAN. Op. Cit. Pág. 295.

## 1. Lista de paraísos fiscales según la Unión Europea

En diciembre de 2017, la Unión Europea adoptó una **lista negra** de paraísos fiscales en un esfuerzo para desincentivar las prácticas más agresivas de elusión fiscal y fomentar la buena gobernanza en materia de fiscalidad en todo el mundo, en la cual se incluyeron 17 territorios y jurisdicciones. Concretamente, se trata de países que no respondieron a las solicitudes de información enviadas por el Consejo Europeo o que no se comprometieron a hacer que su política tributaria cumpla con los criterios de la UE.

Además, también se estableció una **lista gris**, la cual fue una idea española, que incluye 47 países que sí se han comprometido a cambiar sus normas sobre transparencia y cooperación fiscal.

Ambas se tratarían de las primeras listas oficiales elaboradas en el contexto de la Unión Europea.

Lista negra UE 2017	Lista Gris UE 2017	
Samoa Americana 	Albania 	Liechtenstein 
Baréin 	Andorra 	Malasia y Labuan 
Barbados  -- -->	Armenia 	Maldivas 
Granada  -- -->	Aruba 	Mauricio 
Guam 	Belice 	Montenegro 
Corea del Sur  -- -->	Bermuda 	Marruecos 
Macao  -- -->	Bosnia y Herzegovina 	Nauru 
Islas Marshall 	Botsuana 	Nueva Caledonia 
Mongolia  -- -->	Cabo Verde 	Niue 
Namibia 	Islas Caimán 	Perú 
Palaos 	Islas Cook 	Omán 
Panamá  -- -->	Curazao 	Qatar 
Santa Lucía 	Islas Feroe 	San Vicente y las Granadinas 
Samoa 	Fiyi 	San Marino 
Trinidad y Tobago 	Macedonia 	Seychelles 
Túnez  -- -->	Groenlandia 	Suiza 
Emiratos Árabes  -- -->	Guernsey 	Serbia 
	Hong Kong 	Suazilandia 
	Isla de Man 	Taiwan 
	Jamaica 	Tailandia 
	Jersey 	Turquía 
	Jordania 	Uruguay 
		Vanatu 

La lista negra fue muy criticada, ya que no incluía países (europeos) que siempre han sido considerados paraísos fiscales. Se trata de una cuestión delicada, ya que los Estados Miembros de la UE no pueden estar en la lista por razones evidentes (pese a las tensiones existentes con los regímenes fiscales de Luxemburgo, Holanda, Irlanda o Malta). Tampoco, por ejemplo, Gibraltar, porque mientras el Reino Unido no consume el Brexit no pueden ser evaluadas.<sup>25</sup>

La polémica aumentó cuando apenas cincuenta días después de su creación (23 de enero de 2018), los Ministros de Economía de la UE decidieron suprimir varios países de la lista negra para incorporarlos a la gris: Panamá, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Barbados, Granada, Macao, Mongolia y Túnez.

De este modo la lista gris se convirtió en un cajón de sastre en el que desembocan los países incumplidores en los que hay depositadas esperanzas de que pongan fin a leyes que facilitan la evasión. De algún modo, se pide a los países y territorios que permanecen en la lista que realicen los cambios que se les han solicitado, ya que su legislación fiscal, o sus políticas y prácticas administrativas en esa materia, generan o pueden generar una pérdida de ingresos para los Estados miembros de la UE.

Hasta que se efectúen dichos cambios, la UE y los Estados miembros podrán aplicar **medidas defensivas**, consistentes en sanciones, sobre las cuales no se ha llegado a ningún acuerdo todavía, aunque la Comisión Europea sí que ha propuesto medidas que incluyen la congelación de la financiación y ayudas al desarrollo de países terceros incluidos en la lista, además de impedirles beneficiarse de los préstamos del Banco Europeo para la Reconstrucción y el Desarrollo y de las ayudas del Banco Europeo de Inversiones.

Aunque la lista se revisará como mínimo una vez al año, el grupo de trabajo responsable de elaborarla (el Grupo «Código de Conducta») puede recomendar que se actualice en cualquier momento.

## 2. Política fiscal en general de la Unión Europea

La Unión Europea dispone de competencias fiscales limitadas ya que la soberanía fiscal pertenece a los Estados. Estos son libres de elegir el sistema fiscal que consideren más adecuado mientras cumplan con las normas de la UE. En cuanto a ésta, su política fiscal está orientada al buen funcionamiento del mercado único (eliminación de los obstáculos fiscales a la actividad transfronteriza), la armonización de los impuestos, la lucha contra las prácticas perjudiciales, la evasión y la elusión fiscal, así como al fomento de una mayor cooperación entre administraciones fiscales para garantizar el control y combatir el fraude.

---

<sup>25</sup> SÁNCHEZ, ALVARO. *Bruselas saca 8 países de la recién creada lista de paraísos fiscales*. El País. Bruselas. 23/01/2018. Artículo online.

El papel de la UE consiste en supervisar las normas fiscales nacionales para garantizar que sean compatibles con las políticas europeas para:

- a) Fomentar el crecimiento económico y la creación de empleo.
- b) Garantizar la libre circulación de mercancías, servicios y capitales en el mercado único de la Unión.
- c) Velar por que no se favorezca injustamente a las empresas de un país sobre sus competidores en otros países.
- d) Garantizar que los impuestos no discriminen a los consumidores, trabajadores o empresas de otros países de la UE.

La principal característica de las disposiciones fiscales de la Unión Europea en lo relativo a la adopción de actos legislativos es el hecho de que el Consejo decide por **unanimidad** a partir de una propuesta de la Comisión con consulta al Parlamento, para de ese modo, asegurar que se tengan en cuenta los intereses de cada uno de los países miembros.

En lo referente a los impuestos directos, la UE no ha incluido en sus disposiciones normativa sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (limitando su actividad en este ámbito a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea). En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, su acción está más desarrollada, centrándose en las medidas relacionadas con el mercado único.

Por otro lado, en cuanto a los impuestos indirectos, dado que la evolución de las disposiciones de la UE están orientadas al buen funcionamiento del mercado único, se ha abordado antes y en mayor profundidad su armonización, sobre todo en lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo un marco general de normas y tipos mínimos para evitar la distorsión de la competencia entre los países de la UE, y a los Impuestos Especiales.<sup>26</sup>

Por lo que respecta a los ingresos fiscales, la UE tampoco interviene a la hora de decidir cómo gastan sus ingresos cada Estado miembro. Sin embargo, debido a la creciente interdependencia de las económicas de la UE, los países con un elevado gasto y con endeudamiento en exceso pueden poner en peligro el crecimiento económico y perjudicar la estabilidad de la zona euro. Por ello y para minimizar ese riesgo, los países de la UE tratan de coordinar sus políticas económicas de cerca, basándose parcialmente en las recomendaciones de la Comisión.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> PARLAMENTO EUROPEO. *Fichas técnicas sobre la Unión Europea – 2018*.

<sup>27</sup> UNIÓN EUROPEA. *Comprender las políticas de la Unión Europea. Fiscalidad*. Europa.eu. 2015.

En el marco de lo que la UE denomina “La Fiscalidad en el Mercado Único” dos son las principales propuestas:

- a) **Eliminar las barreras fiscales:** Los Estados miembros son los que deciden sobre los impuestos que afectan a las personas físicas y las sociedades que generan beneficios en sus correspondientes territorios. Sin embargo, según las normas de la UE, no se deben crear barreras a la movilidad en Europa. De esta manera, tanto las personas que se trasladan a otro país de la UE, como las empresas que invierten fuera de sus fronteras pueden tener que pagar impuestos en dos o más países y hacer frente a complejidades administrativas.

Por ello, entre la mayoría de los países de la UE hay convenios para eliminar la doble imposición, aunque no siempre se contemplan todos los impuestos y situaciones transfronterizas.

En este sentido la Comisión estudia diversos procedimientos, como proponer soluciones coordinadas a los gobiernos o emprender acciones legales en caso de discriminación o vulneración de la normativa europea.

- b) **Fiscalidad armonizada de bienes y servicios:** Para evitar la distorsión de la competencia entre empresas, y facilitar sus actividades, los países de la UE han acordado armonizar las normas sobre gravamen de bienes y servicios, de modo que el mercado único permita el completo libre intercambio de bienes y servicios a través de las fronteras interiores de la UE.

Se han establecido dos tipos impositivos mínimos para el IVA y los impuestos especiales, así como un conjunto de normas de aplicación. En paralelo la Comisión trabaja para reformar el sistema de IVA de la UE, con el fin de que sea más sencillo y más eficaz en los ingresos que se ponen a disposición de las Haciendas nacionales.

Se puede afirmar que la UE ha realizado importantes progresos, de modo que se dispone ahora de un Plan de Acción y de varias iniciativas, como normas de desarrollo sobre el intercambio de información y un mecanismo de acción rápida para combatir el fraude del IVA.

También se presta especial atención a la equidad fiscal de las empresas para evitar las prácticas de “planificación fiscal abusiva”, las cuales se aprovechan de las lagunas jurídicas existentes entre los sistemas fiscales de distintos países, permitiendo reducir al mínimo el pago de impuestos. Las administraciones tributarias mantienen una estrecha coordinación, incluyendo el intercambio de datos.

Por otro lado, se ha suscrito un **código de conducta** por el que los Estados de la UE se comprometen a velar por que sus regímenes de Impuesto sobre Sociedades sean justos

y no estén concebidos como mecanismos para atraer deslealmente las empresas de otros estados miembros ni erosionar sus bases imponibles.

A continuación, entraré a detallar algunas de las últimas medidas aprobadas por la UE, en su lucha contra la evasión y elusión fiscal. Concretamente: el Paquete de medidas de transparencia fiscal (2015), el Plan de Acción sobre la fiscalidad de las empresas (2015), la Directiva (UE) 2016/1164 y el intercambio de información tributaria con especial referencia a la evolución de la Directiva 2011/16/UE.

## 2.1 Paquete de medidas de transparencia fiscal

El 18 de marzo de 2015 la Comisión Europea presentó el paquete de medidas sobre transparencia fiscal, integrado en un programa de lucha contra la elusión del **Impuesto de Sociedades** y la competencia fiscal perniciosa en la UE.

La principal razón de ser de este paquete de medidas es el argumento de que todos deben pagar impuestos donde le corresponda, tanto multinacionales como el resto de empresas. Diversas autoridades europeas expresaron que se pretendía poner fin a la tolerancia para con las empresas que eludan el pago de impuestos y para con aquellos sistemas que les permiten hacerlo, restableciendo el vínculo entre el lugar de obtención efectiva de beneficios y su lugar de imposición.<sup>28</sup>

El principal objetivo de este paquete de medidas, es mejorar la **transparencia de las resoluciones fiscales** y la **cooperación** entre los Estados miembros en lo que respecta a sus relaciones fiscales transfronterizas.

El panorama que existía era que los Estados miembros intercambiaban muy poca información sobre sus resoluciones en materia fiscal, y cada Estado decidía de forma discrecional si una resolución fiscal podía ser relevante para otro país o no, de modo que en numerosas ocasiones se desconocía de las resoluciones transfronterizas tomadas por otros países miembros.

La Comisión propuso la supresión de ese margen de discreción e interpretación, estableciendo la obligación para las autoridades tributarias nacionales de los Estados miembros de informar cada tres meses sobre todas sus resoluciones transfronterizas adoptadas. Este intercambio automático permitiría a los países de la UE detectar determinadas prácticas fiscales abusivas por parte de las empresas y reaccionar adoptando las medidas oportunas. Además, del mismo

---

<sup>28</sup> MOSCOVICI, PIERRE (comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas) Comisión Europea – Comunicado de Prensa. 18 de marzo de 2015.

modo se estaría fomentando una competencia fiscal más leal, al poder ser las prácticas fiscales de un país controladas por sus homólogos.<sup>29</sup>

Además, el paquete incluía otras propuestas en favor de la transparencia fiscal. Concretamente se esbozaron las siguientes iniciativas:

- a) **Evaluación de la posible introducción de nuevos requisitos de transparencia destinados a las multinacionales:** Se propuso examinar la viabilidad de introducir nuevos requisitos de transparencia destinados a las empresas, como la divulgación pública de determinada información fiscal por parte de las multinacionales.
- b) **Derogación la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, para así racionalizar la legislación sobre el intercambio automático de información:** La Comisión consideraba que el texto había quedado obsoleto debido a la adopción de legislación de la UE más ambiciosa. Se consideró que su derogación crearía un marco simplificado para el intercambio automático de la información financiera y evitaría inseguridades jurídicas o carga administrativa adicional.
- c) **Revisión del código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas a fin de mejorar su funcionamiento y eficacia:** La finalidad del referido código de conducta es garantizar la competencia leal en materia de Impuesto de Sociedades. En él se establecen los criterios que determinan si un régimen fiscal es pernicioso o no y exige a los Estados miembros la supresión de las medidas fiscales perniciosas incompatibles con sus disposiciones.

En tanto que el código de conducta había perdido cierta eficacia al no recoger los mecanismos más sofisticados de elusión del IS, la Comisión procedió colaborar con los Estados miembros con la finalidad de garantizar una mejor competencia leal y transparente.

- d) **Cuantificó el déficit tributario (que no puede atribuirse únicamente a la evasión y elusión fiscales):** Junto con el Eurostat, la Comisión colaboraría con los Estados miembros para analizar de qué manera se podría conseguir una estimación fiable del nivel de evasión y elusión fiscales existente. El objetivo era la creación de estadísticas fiables para determinar con mayor precisión las medidas estratégicas necesarias para combatirlas

---

<sup>29</sup> COMISIÓN EUROPEA – Comunicado de Prensa. *Lucha contra la elusión del impuesto de sociedades: La comisión presenta el Paquete sobre Transparencia Fiscal.*

Este paquete de medidas de transparencia fiscal fue el precursor para la promoción de una mayor transparencia a escala internacional.

## **2.2 Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas**

El 17 de junio de 2015 la Comisión Europea presentó un comunicado solicitando un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea, conocido como Plan de acción sobre la fiscalidad de las empresas.

El plan se sostiene en el hecho de que las normas que existían en materia de fiscalidad de las empresas eran insuficientes. Debido al fenómeno de la globalización, los modelos de actividad y estructuras empresariales se han vuelto más complejas, lo cual facilita el traslado de beneficios. Muchas empresas aprovechan la situación para reorientar artificialmente los beneficios a países con fiscalidad más baja y así reducir al mínimo su contribución fiscal global. Por otro lado, muchas empresas se veían todavía sometidas a la doble imposición de su renta por diferentes Estados miembros.<sup>30</sup>

### **❖ Contexto Histórico**

Antes de fijar los retos y objetivos del Plan, la Comisión sitúa el tema analizando brevemente el contexto histórico del debate en torno a la fiscalidad de las empresas. Éste se inició a partir de los años sesenta, al llevar la integración económica y política a una intensificación de las actividades transfronterizas, y a partir de los noventa se centró en la prevención de obstáculos fiscales.

Hubo muchos años en los que el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas (no vinculante) fue considerado un elemento eficaz. Sin embargo, dado que la planificación fiscal empresarial se ha ido volviendo cada vez más sofisticada y la competencia entre los Estados Miembros se ha ido intensificando, las herramientas para garantizar una competencia fiscal leal habían alcanzado sus límites.

Factores tales como las políticas destinadas a ampliar la base imponible, el aumento en la creación de empresas o tipos de interés relativamente bajos indicaban que los ingresos procedentes del Impuesto sobre Sociedades debían haber aumentado en el periodo 1995 – 2015, y, sin embargo, no lo hicieron. Ello podía deberse al hecho de que determinadas empresas pagaban en realidad mucho menos de lo que deberían si cumplieren con la normativa fiscal

---

<sup>30</sup> COMISIÓN EUROPEA. *A fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 key areas for action*. Bruselas, 17/06/2015.

Por todo ello en el Plan se fijan una serie de medidas a muy corto, medio y largo plazo que introducen una reforma fundamental de la fiscalidad de las empresas en la UE.

Concretamente, en el Plan de Acción se describen cuatro objetivos orientativos:

- a) Reestablecer el vínculo entre la fiscalidad y la localización geográfica de la actividad económica.
- b) Garantizar que los estados miembros puedan evaluar correctamente las actividades de las empresas en su territorio.
- c) Crear en la UE un entorno relativo al impuesto sobre sociedades que sea competitivo y favorable al crecimiento.
- d) Proteger el mercado único y garantizar un enfoque firme de la Unión respecto a los problemas externos ligados al impuesto sobre sociedades, entre las cuales se incluyen medidas para la aplicación de la iniciativa de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Informe 2013) comentado anteriormente, hacer frente a las jurisdicciones fiscales no cooperativas y aumentar la transparencia fiscal.

Para el alcance de dichos objetivos, el Plan estableció cinco ámbitos de actuación fundamentales:

❖ **1<sup>er</sup> ámbito de actuación: BICCIS: Una solución global al traslado de beneficios**

La base imponible consolidada común del Impuesto de Sociedades (BICCIS) fue propuesta por la Comisión en 2001, y podría ser un instrumento muy eficaz para alcanzar el objetivo de una fiscalidad más justa.

Las ventajas que supondría la BICCIS podrían enumerarse de la siguiente manera:

- Reduciría la complejidad y los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias para las empresas transfronterizas, ya que solo tendrían que atenerse a un único conjunto de normas en vez de a los 28 sistemas correspondientes con las legislaciones internas de cada Miembro.
- Podría ser muy eficaz en la lucha contra el traslado de beneficios y prácticas fiscales abusivas de las empresas de la UE, ya que excluiría la posibilidad de utilizar los regímenes preferenciales para el traslado de beneficios.

- Se suprimiría la posibilidad de manipular los precios de transferencia, ya que no se contabilizarían las operaciones dentro de un mismo grupo, y los beneficios consolidados se repartirían aplicando una misma fórmula.
- La base común debería introducir una transparencia total sobre el tipo impositivo efectivo de cada país, lo que reduciría las posibilidades de competencia fiscal perjudicial.
- Permitiría a los Estados Miembros aplicar un planteamiento común con respecto a terceros países y defender el mercado único frente a la planificación fiscal agresiva.

La Comisión propuso un enfoque gradual para llegar a un acuerdo sobre los diferentes elementos de las BICIS, encaminado a la obtención de una propuesta para hacerla obligatoria su utilización, debido a la complejidad del debate.

#### ❖ 2º ámbito de actuación: **Garantizar la imposición allí donde se genera los beneficios**

Algunas sociedades aprovechan las disparidades existentes en las disposiciones fiscales nacionales para trasladar sus beneficios desde el lugar donde han sido generados hacia Estados miembros con unos tipos impositivos más bajos y regímenes preferenciales, o a terceros países, sin que exista ninguna relación con el lugar donde se crea el valor.

Una BICIS plenamente desarrollada incluiría la adaptación de la definición de “establecimiento permanente” de modo que las empresas no puedan evitar artificialmente ser sometidas a imposición en los Estados en los que desarrollan una actividad económica.

La Comisión planteó el estudio de cómo garantizar que la legislación de la UE en materia de fiscalidad destinada a evitar la doble imposición no lleve involuntariamente a una doble imposición.

Por otro lado, en cuanto a **precios de transferencia**, la Comisión propuso empezar a trabajar para desarrollar una aplicación más concreta que la normativa BEPS de la OCDE y coordinada dentro de la UE que reflejase la realidad del mercado único.

Otro de los grandes problemas a afrontar fue el de los regímenes preferenciales, ya que, por ejemplo, es habitual que una empresa localice su propiedad industrial en un país diferente a donde desarrolle efectivamente actividades de I+D a fin de beneficiarse de un régimen fiscal favorable a las patentes.

El “enfoque del nexo modificado” que recogía el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas de 2014 establecía que debía existir una relación directa entre las ventajas fiscales y las actividades de investigación y desarrollo subyacentes. La Comisión se propuso efectuar

un atento seguimiento de dicha aplicación, y estableció que si en 12 meses los Estados no aplicaban dicho enfoque tomaría medidas legislativas vinculantes al respecto.

❖ **3<sup>er</sup> ámbito de actuación: Medidas adicionales para mejorar el régimen fiscal de las empresas**

Se garantizó que cualquier revisión del régimen fiscal de las empresas en la UE debía centrarse en la creación de un marco favorable a las empresas y fomentar el crecimiento y el empleo en el mercado único, y para ello debe existir una coordinación entre los Estados Miembros en materia de política fiscal junto con medidas para reducir cargas administrativas y los costes de cumplimiento de obligaciones tributarias.

Adicionalmente a las medias anteriormente comentadas, en el Presente Plan la Comisión alegó a su intención de emprender dos iniciativas importantes:

- a) **Permitir la compensación transfronteriza de pérdidas:** Hasta que se introdujese plenamente la consolidación de la BICIS se propuso que las entidades de un mismo grupo pudiesen compensar los beneficios y pérdidas que realizasen en diferentes países miembros.

La finalidad de esta medida es la de evitar que un Estado miembro acabe soportando las pérdidas sufridas en otro Estado, de modo que las pérdidas podrían revertirse una vez que la entidad volviera a tener beneficios.

- b) **Mejorar los mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición:** Dado que la doble imposición tiene un efecto negativo sobre la inversión transfronteriza, dando lugar a distorsiones y falta de eficacia económica, debe trabajarse en que los procedimientos para la resolución de litigios no sean tan largos y costosos.

Dado que el ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje estaba limitado a los litigios sobre precios de transferencia, sin posibilidad de recurrir la interpretación de las normas, la Comisión propuso la creación de mejoras en dichos mecanismos.

❖ **4<sup>o</sup> ámbito de actuación: Nuevos avances en materia de transparencia fiscal**

La propuesta de la Comisión presentada en marzo de 2015 para el intercambio automático de información sobre resoluciones fiscales transfronterizas perseguía la finalidad de garantizar una mayor apertura y cooperación entre autoridades tributarias y ayudar a los Gobiernos a proteger mejor sus bases imponibles.

En paralelo a esto, la Comisión propuso, además de fomentar la aplicación del Plan de Acción BEPS, las siguientes medidas:

- a) **Garantizar un enfoque más común con respecto a los territorios fiscales no cooperadores de terceros países:** En adición al seguimiento a través de la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal<sup>31</sup> de diversas recomendaciones formuladas en 2012 para la identificación y tratamiento de territorios fiscales no cooperadores, la Comisión Europea, que ya había anunciado que una de las medidas a implementar consistiría en una revisión del listado de países cooperantes y no cooperantes, publicó ya en 2015 una lista<sup>32</sup> a nivel de la UE de los terceros territorios no cooperadores, formulada a partir de las listas nacionales e independientes de los Estados miembros.

Asimismo, la Comisión se propuso coordinar las posibles medidas de respuesta antes los territorios fiscales que no cooperasen para resolver las situaciones de incumplimiento del principio de buena gobernanza fiscal.

- b) **Continuar los trabajos sobre transparencia fiscal de las empresas y, particularmente sobre las opciones de divulgación de información por país:** Tal y como se anunció en el Paquete de medidas de transparencia fiscal anteriormente comentado, la Comisión insistió en estudiar la introducción de nuevas obligaciones de divulgación de determinadas informaciones fiscales de empresas.

#### ❖ **5º ámbito de actuación: Instrumentos de coordinación de la UE**

La legislación de la UE prevé la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de los Estados miembros y establece una serie de instrumentos para ayudarles a cooperar en la percepción de sus ingresos fiscales. La Comisión consideraba que la utilización efectiva de esos instrumentos era insuficiente.

En base a ello se propuso la revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y la Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal.

La finalidad del presente Plan de Acción era servir de base para construir un marco fiscal más justo y favorable al crecimiento de las empresas de la UE. Las medidas propuestas perseguían el objetivo de lograr la estabilidad de los ingresos, reforzar el mercado único, aumentar la eficacia de las empresas, y garantizar condiciones justas y leales para ellas.

---

<sup>31</sup> La Plataforma de Buena Gobernanza Fiscal es un foro para permitir a los Estados miembros, las empresas y las ONGs realizar consultas sobre cuestiones de política fiscal y para examinar los progresos en una serie de medidas.

<sup>32</sup> La lista negra publicada en 2015 incluía 30 paraísos fiscales, entre los cuales se encontraba Andorra, y se creó en el marco del Plan de Acción Fiscal como parte de su estrategia de lucha contra la evasión y la erosión de las bases imponibles. También conocida como “lista paneuropea”. No se trata de la lista publicada en 2017.

## 2.3 Paquete de lucha contra la elusión fiscal

El 28 de enero de 2016 la Comisión Europea emitió una comunicación proponiendo un marco para una nueva estrategia exterior de imposición efectiva de la UE.

En el referido paquete de lucha contra la elusión fiscal se determinaron las medidas clave que pudieran ayudar a la Unión a promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, luchar contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y garantizar la igualdad de condiciones para todas las empresas.

La base de todo ello es que la diversidad de soluciones de los Estados miembros que se emite a los interlocutores internacionales puede llegar a ser contradictorias ya que aquellos, además de coordinar sus políticas de fiscalidad de las empresas dentro del mercado único, deben examinar soluciones divergentes para hacer frente a amenazas externas. Es por lo tanto esencial que la UE adopte una estrategia exterior coordinada de buena gobernanza fiscal.

Las directrices que se recogen en el Paquete de Lucha contra la elusión fiscal son las siguientes<sup>33</sup>:

### ❖ Nuevo análisis de los criterios de buena gobernanza de la UE

En 2012 la Comisión publicó una Recomendación al Parlamento y al Consejo relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. Sin embargo, se ha puesto de manifiesto que los Estados miembros han empleado dichos criterios de forma muy fragmentaria, así como incoherencias en su interpretación y uso. Además. Se han producido importantes transformaciones que imponen la actualización de los criterios de la UE.

En primer lugar, se alegó al aumento de la transparencia fiscal, gracias al intercambio de información automático fijado por la normativa de la OCDE.

Se estableció que, en la UE, los Estados aplicarían la norma de intercambio de información sobre cuentas financieras a efectos fiscales a partir de 2017. Además, se han celebrado acuerdos de intercambio tributario con Suiza, Liechtenstein y San Marino, y por aquel entonces se estaban culminando los acuerdos con Andorra y Mónaco, hoy en día ya vigentes.

En consecuencia, los criterios de la UE con respecto a terceros países debían recoger la nueva normativa.

Además, se establecieron requisitos de publicación de información por países para el sector bancario y financiero, en virtud de la Directiva 2013/36/UE relativa al acceso a la actividad de

---

<sup>33</sup> COMISIÓN EUROPEA. *Paquete de lucha contra la elusión fiscal*. Bruselas. 20/01/2016.

las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y empresas de inversión.

En segundo lugar se revisó el criterio de competencia fiscal leal, ya que aunque ésta no había sido una prioridad para la UE, el Plan de Acción BEPS y la Directiva de lucha contra la elusión fiscal (12/07/2016) habían creado un marco sólido para la coordinada aplicación de otras medidas BEPS de forma compatible con el mercado único.

#### ❖ **Fomento de la cooperación en materia de buena gobernanza fiscal a través de acuerdos con terceros países**

En mayo de 2008 el ECOFIN acordó que debía introducirse una cláusula de buena gobernanza fiscal en todos los acuerdos entre la UE y terceros estados, aunque muchos de los referidos terceros opusieron resistencia. Por ello debía actualizarse dicha cláusula de buena gobernanza fiscal.

Se consideró que, dada la diversidad de los socios internacionales de la UE, era poco práctico adoptar un enfoque único, de modo que se estableció que las negociaciones de las cláusulas de buena gobernanza fiscal deberían reflejar la situación particular del tercer país en cuestión.

Por otro lado, se incluyeron disposiciones en materia de ayudas estatales, a que el hecho de que terceros países concedan a determinadas empresas locales ayudas en forma de regímenes tributarios preferentes podrían restringir el acceso al mercado de los exportadores de la UE.

#### ❖ **Asistencia a los países en desarrollo para cumplir las normas de buena gobernanza fiscal**

Ayudar a los países en vías de desarrollo a mejorar sus regímenes tributarios y potenciar sus recursos nacionales es crucial para el crecimiento integrador, la erradicación de la pobreza y el desarrollo sostenible.

La UE aporta más de 140 millones de euros al año a los países en desarrollo y dispone de un programa de apoyo presupuestario en más de 80 países.

La estrategia “recaudar más y gastar mejor” de la UE consiste en ayudar a los países en desarrollo a cerrar la brecha de la política tributaria y la brecha del cumplimiento de las obligaciones tributarias a fin de aumentar la movilización de la renta nacional. Por ello la Comisión desarrolló un marco de asistencia de la UE, el cual incluía fomentar la contribución de estos países en la elaboración de normas fiscales internacionales e insistir en una coordinación internacional más integradora a través de las iniciativas BEPS y del intercambio automático de información.

❖ **Desarrollo de un procedimiento de la UE para la evaluación y la elaboración de listas de terceros países.**

Dentro de la UE, los Estados miembros deben respetar la legislación relativa a la transparencia y al intercambio de información y los principios del Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas, entre otras. En este sentido, la igualdad de condiciones exige que se dote de instrumentos contundentes para dar respuesta a aquellos terceros países que se nieguen a respetar las normas de buena gobernanza fiscal.

En 2015, por primera vez se publicó una panorámica general de todas las jurisdicciones de terceros países recogidas en listas por los Estados miembros, con la finalidad de presentar la información sobre las distintas jurisdicciones. Mediante el presente paquete la Comisión se comprometía a actualizar la referida información en el plazo de 12 meses.

Por otro lado, la publicación de la “lista paneuropea” tuvo un efecto inmediato, ya que algunos terceros países no estaban al corriente de las listas de los Estados nacionales hasta la publicación de la lista consolidada. Esta lista se planteó únicamente como solución provisional hasta que se consiguiera un objetivo final (las actuales lista negra y lista gris). Se estableció que una vez que una jurisdicción sea añadida a la lista todos los Estados miembros deberían aplicar contramedidas comunes contra ellas, tanto para proteger sus bases imponibles como para ofrecer a la jurisdicción en cuestión incentivos para introducir mejoras en su sistema tributario.

Actualmente, tal y como he mencionado anteriormente, se aplican **sanciones o medidas defensivas** contra las jurisdicciones incluidas en la lista, tales como normas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC) o denegación de exenciones o deducciones fiscales de pagos efectuados a empresas situadas en los países incluidos en las listas.

Concretamente, en el comunicado de la Comisión de día 21 de marzo de 2018 se pusieron en marcha las primeras contramedidas en relación con las jurisdicciones incluidas en la lista de no cooperadores, alentado a los Estados miembros a que se pusieran de acuerdo sobre la imposición de sanciones coordinadas a nivel nacional respecto de dichas jurisdicciones. Como he comentado anteriormente, la mayoría de medidas introducidas consisten en una mayor supervisión y auditorías, retenciones fiscales en origen, requisitos especiales en materia de documentación y disposiciones contra las prácticas abusivas.

De otro lado, en el referido comunicado, la Comisión hizo especial mención a la necesidad de evitar que fondos de inversión y de desarrollo exterior de la UE no se canalicen o transiten a través de entidades en países que estén incluidos en la lista negra de la UE.

## ❖ Refuerzo del vínculo entre los fondos de la UE y la buena gobernanza fiscal

La Comisión consideró que las disposiciones incluidas en las instituciones financieras internacionales y, concretamente, en el Reglamento Financiero de la UE, debían ampliarse e ir más allá de los requisitos de transparencia que se establecían.

Además, el Parlamento europeo solicitó medidas para garantizar que la financiación de la Unión no pudiera canalizarse a través de jurisdicciones con imposición nula o baja. Por ello, a través del presente paquete de medidas propuso la integración de normas actualizadas de la UE en materia de buena gobernanza fiscal en el Reglamento Financiero.

### 2.4 Directiva (UE) 2016/1164 (ATAD 1)

En cuanto a lo que se refiere a la efectiva aplicación de las propuestas realizadas en el seno de la Comisión o el Parlamento europeo, gran parte de las medidas anteriormente comentadas quedaron recogidas en la **Directiva (UE) 2016/1164 de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior**, también conocida como la Directiva anti-elusión o ATAD (por sus siglas en inglés).

La Directiva se articuló como un compendio de medidas tributarias diverso cuyo principal objetivo es básicamente que los impuestos se paguen allí donde se generan valor y beneficios

Con este propósito, se incluyen en la ATAD algunas de las recomendaciones emanadas del Plan de Acción BEPS, por ejemplo, en materia de deducibilidad de gastos financieros (máximo de 30% del EBITDA) o de híbridos, pero también otras medidas no BEPS tales como la regulación de la imposición de salida (o *exit tax*), mediante lo cual se pretende que, para el caso de transferencia de activos transfronteriza entre grupos mercantiles, el Estado de origen grave el valor económico de cualquier plusvalía generada aun cuando ésta no se haya realizado.<sup>34</sup>

La fiscalidad directa es una competencia exclusiva de los Estados miembros, y, durante muchos años todas las medidas propuestas por las Instituciones de la Unión Europea las cuales pudieran tener implicaciones en la recaudación fiscal de los países miembros han sido objeto de largos periodos de discusión. En este contexto, resulta excepcional que el Consejo haya alcanzado la unanimidad requerida para aprobar la presente Directiva en menos de seis meses.

En la línea de lo comentado anteriormente, el objetivo principal perseguido por la Directiva ATAD es mejorar el nivel de protección del mercado interior frente a determinadas planificaciones fiscales abusivas, de ahí que en ella se generen hechos imposables nuevos ahí

---

<sup>34</sup> CONCHA, CARLOS. *La nueva Directiva anti-elusión es más que la versión europea de BEPS*. Periscopio Fiscal e Internacional. PWC. Artículo online.

donde no los había y se obligue a los Estados a gravar rentas que hasta ese momento se había decidido no gravar.

La Directiva entró en vigor el 8 de agosto de 2016, a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, y es aplicable a todos los contribuyentes sujetos al **Impuesto sobre Sociedades** en uno o varios Estados miembros, incluyendo los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país.

En cuanto a su transposición, la propia Directiva establece que los Estados miembros adoptarían y publicarían, a más tardar, para el 31 de diciembre de 2018.

Posteriormente, en 2017 se aprobó la Directiva 2017/952 (ATAD 2) por la que se modifica la ATAD 1 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, cuya transposición se establece para este año 2019 y su entrada en vigor el 1 de enero de 2020 (a excepción de la regulación de las “asimetrías híbridas invertidas” cuya transposición se fija para 2021).

### **3. Intercambio de información tributaria en la Unión Europea**

Desde los inicios de la Unión Europea, hace ya más de tres décadas, se trabaja en conseguir una cooperación administrativa en materia tributaria. La Directiva 77/799/CE cumplió su función durante muchos años, concretamente hasta 2011, cuando fue derogada por la **Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa**.

La primera directiva se concibió para un momento en que las circunstancias del mercado interior eran distintas a las actuales, y por ello, había quedado obsoleta en tanto que la situación económica de la UE se caracterizaba por una mundialización inimaginable hacía treinta años, presidida por la movilidad de sujetos pasivos y de capital, así como de un elevado número de transacciones trasfronterizas e internacionalización de los instrumentos financieros.

Han sido muchas las iniciativas llevadas a cabo por el grupo *ad hoc* de alto nivel sobre el Fraude Fiscal creado por el Consejo con el intensivo de reforzar la cooperación administrativa, reconociendo implícitamente que las medidas nacionales no son suficientes para resolver totalmente los problemas de erosión fiscal y que es necesario cooperar a escala comunitaria.

#### **3.1 Evolución de la Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad**

En la línea con las iniciativas de la OCDE, la Directiva 2011/16/UE (DAC por sus siglas en inglés) potencia el intercambio automático de información. La Unión Europea es el espacio donde se está produciendo una aplicación más rápida e intensa de los nuevos estándares de

transparencia y cooperación administrativa, por ello la DAC ha sido modificada en 5 ocasiones, respondiendo a los nuevos escenarios del mercado único (Anexo 2).

### ❖ DAC 1 (Versión Original)

El principal objetivo de la Directiva 2011/16/UE, tal y como se pone de manifiesto en su exposición de motivos era simplificar los procedimientos tanto para los poderes públicos como para los particulares estableciendo unas normas y procedimientos comunes con la finalidad de facilitar al máximo la cooperación administrativa cotidiana entre los Estados Miembros.

La Directiva pretendía cubrir todos los impuestos directos e Indirectos que no hubieran sido objeto de acto legislativo comunitario, incluyendo los intercambios de información relativos a impuestos estatales o de cualquier subdivisión territorial existente (impuestos locales o de Comunidades Autónomas). No se incluyeron, por tanto, el IVA, el cual ya contaba con su regulación propia a través del Reglamento 1798/2003 de 7 de octubre, y los Impuestos Especiales, regulados en el Reglamento 2073/2004 de 16 de noviembre.<sup>35</sup>

La norma no incluía la regulación de otras prestaciones de carácter contributivo como las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social abonables al Estado o a organismos públicos de la Seguridad Social.

La norma establece tres tipos de intercambio de información:

- a) **Intercambio previa solicitud:** Ante una solicitud de intercambio de información por parte de un Estado miembro, el Estado requerido se encuentra obligado a facilitar la información que obre en su poder, relevante para la correcta aplicación de los impuestos del Estado requirente.

Además, estaría obligado a realizar las investigaciones administrativas que su propio ordenamiento previera para la obtención de la información a intercambiar. Ello implica, desde el punto de vista del ordenamiento español, la posibilidad de iniciar cualquiera de los procedimientos de comprobación en el ámbito de la gestión tributaria, incluyendo el procedimiento de inspección.<sup>36</sup>

Se establece un plazo máximo de respuesta a la petición de información de seis meses a partir de la fecha de recepción de la misma, admitiendo prorrogas en los supuestos de especial complejidad. Sin embargo, el plazo se reduce a dos meses en el caso de que no sea necesario realizar investigaciones administrativas cuando la autoridad requerida dispusiera ya de la información solicitada.

---

<sup>35</sup> MARTINEZ GINER, LUIS ALFONSO. *El intercambio de información tributaria en la Unión Europea*. Pág. 77.

<sup>36</sup> *Ibid.* Pág 78.

No se establecieron en la Directiva cuestiones al respecto del incumplimiento del plazo señalado pese a las dificultades evidentes para “sancionar” dicho incumplimiento. Dado que es un mecanismo basado en la reciprocidad, se entiende que un Estado “incumplidor” podrá recibir similar trato respecto de sus peticiones de colaboración con otro Estado.

b) **Intercambio automático:** El intercambio automático se introdujo para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, en relación con las personas que tuvieran el domicilio en otro estado sobre las siguientes categorías de rentas:

- Rendimientos del trabajo dependiente
- Honorarios de director
- Seguros de vida no cubiertos por otros instrumentos de la UE sobre el intercambio de información
- Pensiones
- Propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios

El seguimiento y control del intercambio automático es fundamental, por ello se estableció que se realizaría como mínimo una vez al año y a más tardar a los seis meses después de finalizar el ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información.

c) **Intercambio espontáneo:** Se trata de una comunicación no sistemática de información con otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa.

Los supuestos que motivan el intercambio automático son los siguientes:

- La autoridad competente de un Estado tenga razones para presumir que existe una reducción o una exención anormales de impuestos en otro Estado.
- Un contribuyente obtenga una reducción o exención fiscal en un Estado, la cual produciría un aumento o sujeción al impuesto en otro Miembro.
- Las operaciones entre un contribuyente de un Estado y un contribuyente de otro Estado se efectúen a través de uno o más países de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado o en los dos.
- La autoridad de un Estado tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas.
- Como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de un estado miembro, en otro Estado se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo en este Estado.

El plazo para transmitir la información espontánea se establece que será lo antes posible y a más tardar en el plazo de un mes desde que se dispuso de la información.

Por último y como novedad, la Directiva estableció la posibilidad de participación de funcionarios extranjeros en investigaciones administrativas en las oficinas que lleven a cabo su cometido en el Estado requerido, en todo caso, previo acuerdo entre los Estados implicados. De este modo, el funcionario autorizado por el Estado requirente puede obtener copia de los documentos a los que tengan acceso los funcionarios de la autoridad requerida, así como estar presente en las investigaciones y ejercer facultades de inspección tales como entrevistar personas y examinar documentación.

#### ❖ DAC 2 (Directiva 2014/107/UE)

Se estableció para periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2016 y amplió aspectos que no se contemplaban en la versión original de la Directiva, respondiendo a la iniciativa FATCA<sup>37</sup>

Se amplió el ámbito de aplicación, incluyendo además de las categorías previstas en la Directiva inicial los siguientes tipos de renta:

- Intereses
- Dividendos
- Plusvalías derivadas de la venta de activos financieros
- Cualquier otra renta generada en relación con los activos mantenidos en una cuenta financiera
- Cualquier importe respecto del cual la entidad financiera sea el obligado o el deudor
- Saldos en cuentas

Además, se incluyeron aspectos referentes al derecho fundamental a la protección de datos de carácter personal al decretar varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>38</sup> que los datos fiscales de las personas físicas constituyen el tratamiento de datos personales a los efectos de la Directiva 95/46/UE relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos. Por ello, se modificaron los artículos 20, 21 y 25 de la Directiva Original estableciendo la identificación del responsable del tratamiento, conservación de datos y un derecho ex ante a los titulares de datos por parte de las instituciones financieras.

---

<sup>37</sup> Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras, FACTA por sus siglas en inglés (*Foreign Account Tax Compliance Act*)

<sup>38</sup> STJUE de 1 de octubre de 2015, Smaranda Bara y otros, C-201/14. STJUE de 27 de septiembre de 2017, Peter Puskar, C-73/16. Citado por: MORENO GONZÁLEZ, SATURNINA. *Transparencia y cooperación para una gestión tributaria globalizada*. Pág. 11.

Por último, la Unión Europea firmó 5 acuerdos de intercambio automático de información financiera similares a la presente Directiva con los siguientes países europeos: Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza.

#### ❖ **DAC 3 (Directiva 2015/2376)**

En 2015, y siguiendo en la línea de los derechos de los contribuyentes, concretamente en lo referente a la divulgación de secretos comerciales, industriales y profesionales.

Se estableció en el artículo 8 bis que la autoridad competente de un Estado miembro en el que se hubiera formulado, modificado o renovado un acuerdo previo con efecto transfronterizo o sobre precios de transferencia después del 31 de diciembre del 2016 debería comunicar la información correspondiente a las autoridades de los demás Estados miembros, así como a la Comisión Europea. También debería comunicarse los acuerdos formulados, modificados o renovados cinco años antes del 1 de enero de 2017, con posibilidad de exclusión de aquellas persona o grupo de personas que no ejerza principalmente actividades financieras o de inversión y que haya tenido un volumen neto para todo el grupo de menos de 40 millones de euros.

Se añadió también que los acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia celebrados con terceros países quedarían excluidos cuando el convenio fiscal internacional no permita su comunicación a terceros.

#### ❖ **DAC 4 (Directiva 2016/881)**

La cuarta modificación de la Directiva surgió en consonancia con la Acción 13 del Plan BEPS comentada anteriormente, referente a los precios de transferencia, con la principal finalidad de reaccionar contra estrategias de políticas fiscales agresivas y posibilitar que los grupos de empresas multinacionales paguen sus impuestos en el país donde realmente obtienen sus beneficios.

Para ello se estableció la obligación de comunicar tres niveles de documentación e información, consistente en:

- Archivo maestro
- Archivo local
- Informe país por país

Estarán obligados a su presentación, en los 12 meses posteriores a la finalización del periodo impositivo correspondiente, los grupos societarios con facturación de al menos 750 millones de euros que realicen una actividad transnacional, afectados a partir del 1 de enero de 2016.

#### ❖ **DAC 5 (Directiva 2016/2258)**

Con la finalidad de fortalecer el vínculo existente entre los mecanismos de lucha contra el blanqueo de capitales y la transparencia fiscal, La Directiva estableció el acceso a las autoridades tributarias a la información sobre la lucha contra el blanqueo de capitales con arreglo a la Directiva 2015/849/UE (cuarta directiva del blanqueo de capitales), para posibilitar la identificación de los beneficiarios efectivos de las cuentas financieras.

Se aplicaría para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

#### ❖ **DAC 6 (Directiva 2018/822)**

Como última novedad, el 5 de junio de 2018 se publicó en el DOUE la Directiva del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

El ámbito objetivo de la directiva actual abarca los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, y en ella se obliga a los intermediarios fiscales (abogados, economistas, asesores, entidades de inversión o bancos) que los diseñen o promuevan para sus clientes, a informar a la administración tributaria, siguiendo la línea de lo establecido en materia de prevención de blanqueo de capitales. Las administraciones tributarias intercambiarán posteriormente la información recibida, de manera automática, con el resto de Estados miembros.

Del mismo modo, están obligados a informar aquellos contribuyentes cuando la planificación la hayan desarrollado sin intermediario, o éste este fuera de la UE o amparado por el secreto profesional.

Por lo que respecta a las sanciones, la DAC 6 se limita a exigir a los Estados Miembros que establezcan el correspondiente régimen sancionador en caso de incumplimiento de las disposiciones nacionales que la traspongan, con la condición de que se trate de medidas eficaces, proporcionadas y disuasorias.

Los Estados tienen la obligación de transponer la Directiva antes del 31 de diciembre de 2019.

## V. MEDIDAS ESPAÑOLAS

Cuando España se incorporó como miembro a la Unión Europea en 1986, nuestro país accedió plenamente, no sólo a Europa, sino a la economía mundial, y en particular a los mercados financieros globales como resultado de las políticas de liberación y desregulación. Podría decirse que la incorporación de España al sistema globalizado culminó con la liberalización de las operaciones económicas internacionales, mediante la eliminación de los controles establecidos con el exterior, en febrero de 1992 (RD 1816/1991, de 20 de diciembre).<sup>39</sup>

Como ya he venido diciendo, las informaciones cotidianas, tanto en el resto de países de la UE como en España, revelan que la utilización de paraísos fiscales *offshore* por parte de bancos, empresas y personas con importantes patrimonios generan consecuencias negativas tales como la evasión y fraude fiscal, la especulación financiera y su intervención en el blanqueo de capitales.

Aunque no hay datos estadísticos oficiales, expertos de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA) realizaron un informe sobre el fraude fiscal en España, en el cual se estimó que el fraude en el IRPF alcanzaría aproximadamente los 20.000 millones de euros, es decir, más del 1,7% sobre el valor del PIB español. El informe señala que si se le añade también el fraude en IVA y en el Impuesto de Sociedades aumenta el porcentaje de fraude fiscal hasta el 3,5% - 4% sobre el PIB, o lo que es lo mismo, 40.000 millones de euros, siendo el origen principal del mismo la no declaración de rendimientos de capital mobiliario (intereses y dividendos) depositados en el extranjero.<sup>40</sup>

Como respuesta a ello, se han ido planteando medidas legislativas defensivas (medidas antiparaíso) en el terreno de la recaudación tributaria, destinadas a restringir y desincentivar la utilización de los paraísos fiscales por parte de los contribuyentes, empresas y particulares.

España ha ido fortaleciendo en los últimos años su legislación interna en consonancia con las políticas seguidas por los demás países desarrollados, especialmente por los miembros de la UE. Entre las mencionadas medidas destacan una lista de países y territorios considerados legalmente paraísos fiscales, medidas defensivas dentro de la fiscalidad de las empresas (Impuesto sobre Sociedades) y las relacionadas con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como los recientes anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal e Impuesto sobre Transacciones Financieras, de 2018.

---

<sup>39</sup> HDEZ. VIGUERAS, JUAN. Op.Cit. Pág. 312

<sup>40</sup> EAE BUSINESS SCHOOL. *Todas las cifras del fraude fiscal en España*. Artículo online.

## 1. Lista española de Paraísos Fiscales

El sistema de identificación español de territorios o países considerados paraísos fiscales, al igual que el que ha venido siguiendo la OCDE y el GAFI, es el de lista cerrada, recogida en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio de 1991.

Según la lista del Real Decreto, los 48 países y territorios con calificación de paraíso fiscal serían:

Principado de Andorra 	Islas Marianas 
Antillas Neerlandesas 	Mauricio 
Aruba 	Montserrat 
Bahréin 	República de Nauru 
Sultanato de Brunéi 	Islas Salomón 
República de Chipre 	San Vicente y las Granadinas 
Emiratos Árabes Unidos 	Santa Lucía 
Gibraltar 	República de Trinidad y Tobago 
Hong – Kong 	Islas Turcas y Caicos 
Anguila 	Vanuatu 
Antigua y Barbuda 	Islas Vírgenes Británicas 
Las Bahamas 	Islas Vírgenes de Estados Unidos de América 
Barbados 	Jordania 
Bermudas 	República Libanesa 
Islas Caimanes 	República de Liberia 
Islas Cook 	Principado de Liechtenstein 
República de Domicá 	Luxemburgo 
Granada 	Macao 
Fiji 	Mónaco 
Guernesey y Jersey 	Sultanato de Omán 
Jamaica 	Panamá 
República de Malta 	San Marino 
Islas Malvinas 	Seychelles 
Isla de Man 	Singapur 

Aunque el en RDE de 1991 se establece en su Artículo 2 que “*Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor*”, la lista no se ha modificado en ningún momento

pese a que hay ciertos países y territorios que se comprometieron a intercambiar información con la Administración Española, mediante acuerdos específicos que eviten la doble imposición.

Por ello, aunque, oficialmente, la lista española sigue siendo la del RD de 1991, hoy en día hay 15 países que, debido a los acuerdos alcanzados en materia tributaria, ya no son considerados paraísos fiscales:

1. Principado de Andorra.
2. Antillas Neerlandesas.
3. Aruba.
4. República de Chipre.
5. Emiratos Árabes Unidos.
6. Hong-Kong.
7. Las Bahamas.
8. Barbados.
9. Jamaica.
10. República de Malta.
11. República de Trinidad y Tobago.
12. Gran Ducado de Luxemburgo, que lo era sólo por las rentas percibidas por determinadas sociedades.
13. República de Panamá.
14. República de San Marino.
15. República de Singapur.

De todas formas, a finales de 2018, el Ministerio de Hacienda notificó que prevé disponer, junto a la lista de paraísos fiscales, de una lista de regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en países o territorios que facilitan el fraude fiscal, con arreglo a criterios de la UE y la OCDE, la cual ha quedado incluida en el anteproyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> LIBRE MERCADO. *No solo "paraísos fiscales": Hacienda elabora otra lista negra de países con impuestos bajos*. 29/11/2018. Artículo online.

## 2. Medidas sobre la Fiscalidad de las Empresas y el IRPF

Tal y como comentaba al inicio del presente trabajo, la principal problemática de evasión o elusión fiscal se pone de manifiesto a través de las políticas de planificación agresiva llevadas a cabo por personas jurídicas. Por ello las medidas tributarias antiparaíso se manifiestan principalmente en la normativa aplicada a las empresas, si bien es cierto que también se han plasmado a nivel del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las estructuras jurídicas más utilizadas por las empresas de los paraísos fiscales son las sociedades offshore meramente instrumentales, cuyo objeto real y principal es el uso abusivo de las diferencias legislativas entre países.

A destacar, los expertos identifican varias medidas antiparaíso en el **Impuesto sobre Sociedades**<sup>42</sup>:

- 1) **Presunción de residencia en territorio español** (art. 8 LIS): Como norma general, se consideran residentes en territorio español las entidades que se hayan constituido conforme a las leyes españolas y las que tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en territorio español.

Sin embargo, en la LIS se añade que la Administración Tributaria podrá presumir que una entidad radicada en un país o territorio calificado como paraíso fiscal tendrá su residencia en territorio español cuando sus **activos principales** consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su **actividad principal** se desarrolle en éste, salvo que efectivamente se acredite que su dirección y gestión efectiva se realiza desde aquel territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos

- 2) **Exclusión de la dotación a provisión sobre valores negociables**: A través de una provisión sobre valores negociables se puede realizar una corrección de valor o registrar un riesgo de gastos o pérdidas existentes y no probables, que sean reales pero que no estén cuantificados. (art. 13.2.b) LIS)

Se permite la deducción de ciertas dotaciones previstas para corregir el valor de algunos elementos patrimoniales, sin embargo, no podrán deducirse las dotaciones por depreciación de los **valores representativos de la participación en fondos propios** de entidades que residan en un territorio calificado como paraíso fiscal (art. 15.k) LIS)

---

<sup>42</sup> HDEZ. VIGUERAS, JUAN. Op. Cit. Pág. 314.

Tampoco pueden deducirse las dotaciones contables por depreciación de valores de **renta fija admitidos a cotización** en mercados secundarios organizados y situados en territorios calificados como paraísos fiscales.

- 3) **No deducción de gastos en paraísos fiscales** (art. 15.g) LIS): Como consecuencia de la amplia red *offshore* de las entidades financieras y la constante utilización de la banca para el depósito y transferencia de los distintos medios de pago internacionales, no son deducibles de la base del impuesto los gastos de servicios correspondientes a operaciones económicas realizadas, directa o indirectamente, o pagadas a través de paraísos fiscales.

Se incluyen tanto gastos de servicios por operaciones realizadas en un paraíso fiscal como aquellas que se paguen por medio de uno de esos territorios, debiendo probar la entidad que soporta el gasto su existencia y veracidad.

No obstante, dichos gastos son deducibles en la medida en que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada. Se produce así una inversión de la carga de la prueba: la sociedad residente que soporta el gasto debe probar la realidad de la operación de la que deriva el gasto.<sup>43</sup>

- 4) **Aplicación de precios de mercado** (art. 19 LIS): Esta medida se estableció para hacer frente a la problemática de evasión fiscal mediante precios de transferencia y costes de empresas transnacionales. La Administración Tributaria española puede valorar por el valor normal de mercado las operaciones que se realicen con entidades residentes en paraísos fiscales.

De todos modos, mientras la Administración no modifique el valor de las operaciones, será plenamente válida la valoración realizada por las partes a todos los efectos fiscales.

- 5) **Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional** (art. 100 LIS): Se prevé la imputación de la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Las medidas establecidas en el IS buscan controlar en cierta manera la utilización de las sociedades fantasma o instrumentales, residentes en paraísos fiscales, dado que con la mayoría de los países o territorios considerados paraísos fiscales no hay acuerdos de intercambio de información tributaria y las entidades residentes en esos centros *offshore* buscan básicamente

---

<sup>43</sup> GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO. *Análisis Jurídico de los Paraísos Fiscales y medidas para evitar sus efectos*. Publicaciones y Divulgación Científica. Universidad de Málaga. 2015. Pág. 519.

generar gastos para entidades residentes en territorio español que son artificiales, simulando servicios no prestados.

De todos modos, la normativa española no impide ni penaliza la formación de sociedades mercantiles de empresas o bancos españoles registradas en centros financieros extraterritoriales, de manera que sólo se perseguirán aquellos casos en los que se haya demostrado que se ha infringido la legislación tributaria o penal española.

Por otro lado, también existen medidas antiparaíso relacionadas con el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, de las cuales creo conveniente resaltar las siguientes:

1) Uno de los usos más frecuentes es la **deslocalización de la residencia fiscal**, con la finalidad de evitar la imposición sobre rentas personales (art. 8.2 LIRPF): Las disposiciones legales del IRPF parten de la determinación de la residencia habitual del contribuyente y a las rentas exentas, las cuales precisan tres criterios de delimitación:

- Uno, la permanencia física temporal (más de 183 días del año natural para que se considere la residencia en territorio español).
- El otro, relacionado con la localización del núcleo principal de las actividades del individuo.
- Y el tercero vinculado a la localización del núcleo personal del individuo, esto es, familiares directos.

Del mismo modo, para los casos de traslado de residencia a un territorio de nula o baja tributación se someterá a tributación durante cinco años (el de salida y cuatro más) la totalidad de su renta a los nacionales que obtengan la residencia en un paraíso fiscal.

2) En cuanto a los rendimientos del trabajo percibidos por **trabajos realizados en el extranjero**, estos se encontrarán exentos de tributación en España siempre que se hayan sometido a un impuesto de naturaleza idéntica o similar en el territorio en el que se realicen, siempre que éste no se trate de un paraíso fiscal o tenga suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición con España (art. 7.p) LIRPF).

3) **Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional** (art. 91 LIRPF): De la misma manera que se contempla en el IS, en la normativa del IRPF se establece la obligación de imputar la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

- 4) **Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen** (art. 92 LIRPF): Se trata de un régimen enfocado a evitar las prácticas elusivas frecuentemente empleadas por deportistas y artistas, cuyo objetivo principal es el de someter a gravamen, en sede de las personas físicas titulares de los derechos de imagen, las retribuciones que perciban las entidades o personas que resulten cesionarias de dichos derechos cuando concurren ciertas circunstancias que hagan deducir que los cesionarios son meros testaferros con el objetivo de deslocalizar dicho tipo de prestaciones.<sup>44</sup>

### **3. Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal**

Como última medida a comentar, el 23 de octubre de 2018 se publicó el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y lucha contra el Fraude Fiscal el cual tiene una finalidad doble:

- 1) En primer lugar, procede a la transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la se establecen normas contras las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias.
- 2) En segundo lugar, introduce cambios en la regulación tributaria dirigidos fundamentalmente a facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario.

En cuanto a las novedades incorporadas en el ámbito del derecho tributario, se han propuesto medidas que afectan al IS, IRNR, IRPF, ISD, ITPAJD, IP, IVA, IIEE, IAE, LGT y paraísos fiscales, entre otras.

Dada la extensión del Anteproyecto de Ley, y en la línea seguida con el presente trabajo, creo conveniente hacer especial mención a las relativas al IS, IRPF y Paraísos Fiscales.

#### **❖ Impuesto sobre Sociedades**

Las modificaciones realizadas incluyen los siguientes aspectos:

- a) **Impuesto de salida o “exit tax”<sup>45</sup>**: se sustituye el actual régimen de aplazamiento de pago del Impuesto por la posibilidad de que el contribuyente pueda fraccionar el pago a lo largo

---

<sup>44</sup> GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO. Op. Cit. Pág 506.

<sup>45</sup> Gravamen de las plusvalías generadas en España pero no realizadas, en los supuestos de cambio de residencia y traslado de activos fuera del territorio español

de cinco años, cuando el traslado se realice a otro Estado Miembro de la UE o EEE. Ello no afectará al IRPF.

b) **Transparencia Fiscal Internacional:** La normativa vigente se completa con tres previsiones nuevas:

- Transparencia de las rentas obtenidas por el contribuyente desde establecimientos permanentes en el extranjero, lo cual ya se reflejaba por el reconocimiento contable y fiscal, en el sentido de que no podrá invocarse la exención de normativa interna cuando actúe la norma de transparencia fiscal internacional.
- Se opta por el sistema objetivo de imputación de rentas no distribuidas derivadas de un listado de fuentes o categorías, al cual se añaden algunas modificaciones referentes a las operaciones de seguros, crediticias, de arrendamiento financiero, financieras y las realizadas sobre bienes y servicios con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente añada un valor económico escaso o nulo.

Además, se modifica la excepción del régimen aplicable a filiales en otros Estados de la UE o del EEE al no requerirse la apreciación de motivos económicos válidos en la constitución y operativa de la entidad y se elimina la excepción de imputar dividendos, intereses y plusvalías de cartera obtenidos por filiales de participación de al menos un 5% y un año, o por establecimientos permanentes en el extranjero, aunque no deberán ser transparentables si no existiese menor tributación en el extranjero de la que le hubiese correspondido en España.

## ❖ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

En materia de IRPF se modifican las siguientes cuestiones:

- a) **Imputación temporal:** se modifican los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación para los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión (*unit linked*).
- b) **Transmisiones a título lucrativo** por lo que respecta a los contratos o pactos sucesorios con efectos en el presente, en el sentido que el beneficiario que transmita antes del fallecimiento del causante se subrogará en la posición de este, para impedir una actualización de valores y fechas de adquisición a efectos fiscales que podría provocar una menor tributación si la transmisión se hubiera realizado por el título original.
- c) **Transparencia Fiscal Internacional:** se extiende a las instituciones de inversión colectiva que coticen en bolsa extranjera el tratamiento de las que cotizan en bolsa española respecto

del régimen de diferimiento, con la finalidad de homogeneizar su tratamiento con el los fondos y sociedades de inversión cotizados (ETF).

### ❖ **Paraísos Fiscales**

En el mismo Anteproyecto de Ley se establece que mientras no se actualice la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal, se contemplará expresamente la vigencia de la establecida por el RD 1080/1991 comentada anteriormente.

Al respecto se introducen las siguientes modificaciones:

- a) Se añade la categoría de “regímenes fiscales perjudiciales” siguiendo los precedentes de la OCDE.
- b) Se prevé la adopción de una nueva lista que determine, por un lado, una relación actualizada de países y territorios considerados paraísos fiscales, y, por otro lado, una relación de países con la categoría de regímenes fiscales perjudiciales.
- c) Se recogen nuevos parámetros para la determinación de paraísos fiscales atendiendo a los siguientes criterios: transparencia fiscal, existencia de baja o nula tributación y beneficios sin actividad económica real.
- d) Se establece la compatibilidad de la lista con la existencia de un CDI, en la medida en que la aplicación de la normativa relativa a paraísos fiscales no resulte contraria a lo dispuesto en el mismo.
- e) Se establece una nueva definición del concepto “efectivo intercambio de información tributaria” en base al art. 1.2 LGT sobre asistencia mutua entre los Estados Miembros de la UE o en el marco de los CDI u otros Convenios Internacionales.

La lucha contra el fraude fiscal constituye uno de los pilares fundamentales del Ministerio de Hacienda, y tanto los trabajos realizados en los últimos años como los propuestos para un futuro próximo van en consonancia con las medidas tomadas por la Unión Europea y, del mismo modo, con las propuestas realizadas por la OCDE.

Concretamente, con la transposición de la Directiva Antielusión como Plan de lucha contra el fraude fiscal, y la publicación del anteproyecto de ley sobre el Impuesto Digital, además de las medidas que ya he comentado, entre otras, se pretende acercar la economía del país a una fiscalidad adaptada a la sociedad actual, caracterizada por el dinamismo y por una creciente globalización.



## VI. CONCLUSIONES

Una vez realizado el estudio de la trayectoria seguida en materia de paraísos fiscales y medidas antielusión, y en particular, de las últimas propuestas formuladas a nivel internacional, europeo y nacional puedo concluir con lo siguiente.

En primer lugar, que, aunque existen criterios internacionalmente aceptados para identificar territorios o jurisdicciones calificadas como paraíso fiscal, existen todavía diferencias entre países u organismos internacionales sobre qué territorios son efectivamente considerados como tal. La reciente creación a nivel europeo de un sistema de lista cerrada, negra y gris, choca con la completa eliminación de la totalidad de territorios de la lista de la OCDE, o incluso con la no actualización de la lista negra española. Ello, bajo mi criterio, pone de relieve la necesidad de armonizar la materia para así focalizar las medidas y controles sobre aquellas jurisdicciones o territorios *offshore* que mayor problemática planteen, lo cual considero elemental para erradicar el fraude fiscal.

En segundo lugar, que en la actualidad existe una creciente tendencia de lucha contra los paraísos fiscales, tanto a nivel de las naciones como a nivel internacional, materializada en la adopción de una extensa compilación de legislación, informes y propuestas, las cuales inciden en lo fundamental del intercambio de información en materia tributaria. Dado la complejidad adoptada por las estructuras de planificación fiscal y consonancia con la globalización, se ha fomentado el incremento de movilidad de personas y capitales, por ello, el hecho de contar con un marco transparente podría contribuir a frenar la elusión y evasión fiscales, y en consecuencia la mayoría de medidas se encaminan a reforzar la cooperación entre países, fortaleciendo el intercambio de información en materia fiscal.

En tercer lugar, destacar también el especial énfasis e interés adoptado en el marco de la fiscalidad de las empresas, dado que, en aplicación de estrategias de política fiscal agresiva, éstas logran erosionar las bases imponibles y trasladar beneficios a jurisdicciones de tributación nula, siendo de notoria importancia el fraude en Impuesto sobre Sociedades. En este aspecto, resaltar la importancia del Plan de Acción BEPS de la OCDE, el cual podría considerarse de piedra angular y modelo a seguir en la mayor parte de políticas adoptadas tanto en el marco de la Unión Europea como a nivel español en materia de fiscalidad de las empresas, con el fin de garantizar que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor. Del mismo modo, destacar, a nivel europeo, tanto la elaboración del Código de Conducta para las empresas como la propuesta de la BICCIS como medidas contra la erosión de bases imponibles y traslados de beneficios, que, bajo mi criterio, aunque se considera que serían medidas eficaces, por mucho que funcionaran a nivel europeo, mientras no se armonicen las medidas a nivel internacional, seguiría siendo posible trasladar beneficios a zonas de baja tributación fuera de la Unión.

Y en cuarto y último lugar, y siguiendo la línea de la necesidad de armonización en materia fiscal, considero que es igualmente necesaria la implementación de un régimen sancionador claro y eficaz. Es cierto que existen sanciones internacionalmente empleadas tales como la congelación de la financiación o denegación de exenciones o deducciones, al igual que numerosos comunicados, por ejemplo, de la Comisión Europea, en los que se advierte de que deben tomarse medidas eficaces y proporcionales contra las jurisdicciones no cooperativas, pero aun y así considero que se deja un margen de actuación excesivamente amplio sobre la imposición de medidas defensivas a nivel de las naciones. Bajo mi criterio, igual de importante debe ser la creación de medidas antielusión como la definición de un régimen sancionador a aplicar contra aquellos países no cooperadores o incumplidores en materia fiscal, y aunque se han mencionado y sugerido medidas al respecto, creo que sería conveniente la creación de un régimen sancionador acotado e internacionalmente aceptado, o como mínimo, delimitado en el seno de la Unión Europea.

A modo de resumen, si bien es cierto que el avance en materia tributaria alcanzado durante los últimos años es importante, considero que siguen quedando bastantes lagunas, sobre todo a nivel práctico. La solución a las cuestiones planteadas conlleva alcanzar un mayor grado de armonización fiscal, y no únicamente a nivel europeo, sino a nivel internacional, ya que las diferencias existentes entre jurisdicciones facilitan el favorecimiento de conductas consistentes en planificación fiscal agresiva, traslado de beneficios y fraude fiscal.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

ABC. *Lista de paraísos fiscales según la OCDE*. Artículo online. [Consultado el 23/10/2018] [https://www.abc.es/internacional/abci-lista-paraissos-fiscales-segun-ocde-201604090244\\_noticia.html](https://www.abc.es/internacional/abci-lista-paraissos-fiscales-segun-ocde-201604090244_noticia.html)

ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. *Informe sobre el projecte d'intercanvi automàtic d'informació en matèria fiscal*. Septiembre de 2016. 54 páginas.

COMISIÓN EUROPEA – COMUNICADO DE PRENSA. *La Comisión presenta un Plan de Acción para un impuesto de sociedades más equitativo y eficiente en la UE*. Bruselas, 17/06/2015. 2 páginas.

COMISIÓN EUROPEA – COMUNICADO DE PRENSA. *Lucha contra la elusión del impuesto de sociedades: La comisión presenta el Paquete sobre Transparencia Fiscal*. Bruselas, 18/03/2015. 4 páginas.

COMISIÓN EUROPEA. *A fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 key areas for action*. Bruselas, 17/06/2015. 15 páginas.

COMISIÓN EUROPEA. *Administrative Cooperation in (Direct) Taxation in the EU*. Artículo online. [Consultado: 23/11/2018] [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation\\_en#Evolution%20of%20the%20Directive%20on%20Administrative%20Cooperatio](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en#Evolution%20of%20the%20Directive%20on%20Administrative%20Cooperatio)  
[n](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en#Evolution%20of%20the%20Directive%20on%20Administrative%20Cooperatio)

COMISIÓN EUROPEA. *Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency*. Bruselas, 18/03/2015. 8 páginas.

COMISIÓN EUROPEA. *Paquete de lucha contra la elusión fiscal*. Bruselas, 20/01/2016. 15 páginas.

COMISIÓN EUROPEA. *Equidad tributaria: la Comisión pone en marcha las primeras contramedidas de la UE en relación con las jurisdicciones incluidas en la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales*. Bruselas. 21/03/2018.

CONCHA, CARLOS. *La nueva Directiva anti-elusión es más que la versión europea de BEPS*. Periscopio Fiscal e Internacional. PWC. Artículo online. [Consultado: 9/12/2018] <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-nueva-directiva-anti-elusion-es-mas-que-la-version-europea-de-beps>

CONCHA, CARLOS. *La nueva directiva antielusión es más que la versión europea de BEPS*. PWC. Periscopio Fiscal y Legal. 2016. Artículo online. [Consultado: 23/11/2018] <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-nueva-directiva-anti-elusion-es-mas-que-la-version-europea-de-beps>

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Council conclusions on the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes*. Brussels, 5 December 2017.

ESCARIO, JOSÉ LUIS, *Paraísos fiscales: los agujeros negros de la economía globalizada*. Colección Alternativas. 2011. ISBN: 979-84-8319-590-1. 121 páginas.

FITZGIBBON, WILL. *Appleby, el actor principal de los Paradise Papers*. El Confidencial 5/11/2017. Artículo Online. [Consultado: 23/11/2018] <https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/especial/>

FUNDACIÓN DE IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD. *Directiva Europea Anti-Abuso: especial referencia a la medida relativa a la imposición de salida (Exit Tax) y a la norma general contra las prácticas abusivas*. 21 páginas.

GIL PECHARROMÁN, XAVIER. *Bruselas pone en marcha “Eurofisc” para luchar contra el fraude en el IVA*. El economista. 5/10/2010. Artículo online. [Consultado: 23/11/2018] <https://www.eleconomista.es/fiscal/noticias/2498797/10/10/Bruselas-pone-en-marcha-Eurofisc-para-luchar-contr-el-fraude-en-el-IVA.html>

GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO. *Análisis Jurídico de los Paraísos Fiscales y medidas para evitar sus efectos*. Publicaciones y Divulgación Científica. Universidad de Málaga. 2015. 814 páginas. Versión online.

HDEZ. VIGUERAS, JUAN, *La Europa opaca de las finanzas y sus paraísos fiscales offshore*. Icaria Antrazyt. 2008. ISBN: 978-84-7426-874-4. 431 páginas.

HDEZ. VIGUERAS, JUAN, *Los paraísos fiscales*. AKAL. 2005. ISBN: 978-84-460-2288-6. 367 páginas.

KPMG. *Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*. Noviembre de 2018. 14 páginas. Artículo online [Consultado: 19/12/2018]

KPMG. *Anteproyecto de Ley del Nuevo Impuesto sobre Transacciones Financieras*. Octubre de 2018. 8 páginas. Artículo online. [Consultado: 15/12/2018]

LIBRE MERCADO. *No solo “paraísos fiscales”:* Hacienda elabora otra lista negra de países con impuestos bajos. 29/11/2018. Artículo online. [Consultado: 19/11/2018] <https://www.libremercado.com/2018-11-29/no-solo-paraisos-fiscales-hacienda-elaborara-otra-lista-negra-de-paises-con-impuestos-bajos-1276629083/>

CAMINADA DÍAZ, DAVID. *Los paraísos fiscales y otros agujeros de la fiscalidad*. RBA. ISBN: 978-84-473-8858-5. 140 páginas.

EAE BUSINESS SCHOOL. *Todas las cifras del fraude fiscal en España*. Artículo online. [Consultado: 26/01/2019] <https://www.eaprogramas.es/blog/todas-las-cifras-del-fraude-fiscal-en-espana>

MARTÍNEZ BÁRBARA, GEMMA. *Efectos del plan BEPS de la OCDE en las jurisdicciones fiscales de la unión europea*. Legal Today. 2018. Artículo online. [Consultado: 28/01/2018] [http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad\\_internacional/efectos-del-plan-beps-de-la-ocde-en-las-jurisdicciones-fiscales-de-la-union-europea#](http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/efectos-del-plan-beps-de-la-ocde-en-las-jurisdicciones-fiscales-de-la-union-europea#)

MARTINEZ GINER, LUIS ALFONSO. *El intercambio de información tributaria en la Unión Europea*. Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria. Barcelona: Atelier, 2012. ISBN 978-84-15690-03-0. Páginas 71-91.

MORENO GONZÁLEZ, SATURNINA. *Transparencia y cooperación para una gestión tributaria globalizada*. 4º Spanish International Tax Summit. 21/02/2018. Madrid.

OCDE. *Lucha contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios*. OECD Publishing. 2013. ISBN: 978-92-64-20122-4. 107 páginas. Consulta online [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios\\_9789264201224-es#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#page4)

OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes Informes Finales 2015*. OCDE 2015. 58 páginas.

OCDE. *Resumen informativo: Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios*. OCDE 2015. 12 páginas.

OCDE. *List of Unco-operative Tax Havens*. OCDE. Página Web Oficial. Consulta online <http://www.oecd.org/countries/monaco/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>

OCDE. *El Foro Global sobre Transparencia Fiscal impulsa la cooperación internacional contra la evasión de impuestos*. 30/10/2015. Página web oficial. Consulta online. [Consultado: 17/01/2019] <http://www.oecd.org/newsroom/el-foro-global-sobre-transparencia-fiscal-impulsa-la-cooperacion-internacional-contrala-evasion-de-impuestos.htm>

OCDE. *Tax Information Exchange Agreements (TIEAS)*. Página web oficial. Consulta online. [Consultado: 17/01/2019] <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

PARLAMENTO EUROPEO. *Setting up a special committee on financial crimes, tax evasion and tax avoidance (TAX 3)*. 1/03/2018. 3 páginas.

PARLAMENTO EUROPEO. *Fichas técnicas sobre la Unión Europea – 2018*.

PATERNOSTER, DARIO. *Fichas Técnicas sobre la Unión Europea. La política fiscal en general*. 2018. 5 Páginas.

SALCEDA PACHECO, GUILLERMO. Medidas de la UE contra la evasión fiscal. *Legal Today*. 2016. Artículo online. [Consultado: 25/10/2018]

<http://www.legaltoday.com/blogs/fiscal/blog-fiscalidad-internacional/medidas-de-la-ue-contra-la-evasion-fiscal>

R. SUANZES, PABLO. *Esta es la lista de paraísos fiscales según Bruselas*. *El Mundo*. 17/06/2015. Artículo online. [Consultado: 24/01/2019]

<https://www.elmundo.es/economia/2015/06/17/5581bc3b46163f074f8b458f.html>

SALOMÓN RODRÍGUEZ, IVÁN. *Qué es una empresa offshore y hasta donde puede ser legal*. *El Economista*. Artículo online. [Consultado el 23/10/2018]

<https://www.eleconomista.com.mx/finanzaspersonales/Que-es-una-empresa-offshore-y-hasta-donde-puede-ser-legal-20171122-0144.html>

SÁNCHEZ, ÁLVARO. *La UE saca a ocho países de la recién creada lista de paraísos fiscales*. *El País*. Bruselas, 23/01/2018. Artículo online [Consultado el 27/10/2018]

UNIÓN EUROPEA. *Comprender las políticas de la Unión Europea. Fiscalidad*. Europa.eu. 2015. Artículo online [Consultado: 25/10/2018] [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_es)

UNIÓN EUROPEA. *Comprender las políticas de la Unión Europea. Fiscalidad*. Europa.eu. 2015. Consulta online. Consulta online. [Consultado: 04/11/2018] [https://europa.eu/european-union/topics/taxation\\_es](https://europa.eu/european-union/topics/taxation_es)

## **Legislación**

MINISTERIO DE HACIENDA. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. *Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre las transacciones financieras*. 9 páginas.

MINISTERIO DE HACIENDA. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. *Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*.

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. DOUE.

Directiva 2011/16/UE de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Y sus respectivas modificaciones: Directiva 2014/107/UE, Directiva 2015/2376/UE, Directiva 2016/88/UE, Directiva 2016/2258/UE y Directiva 2018/822/UE. DOUE.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Referencia: [BOE-A-2006-20764](#)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Referencia: [BOE-A-2014-12328](#)

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.



# ANEXOS

## Anexo 1: Funcionamiento de las compañías offshore



Fuente: El economista. Qué es una empresa offshore y hasta dónde puede ser legal

## Anexo 2: Evolución de la Cooperación Administrativa en la Unión Europea

Directive on Administrative Cooperation – DAC						
<b>DAC1</b> 2011/16/EU NON AEOI Applies:1/2013 All exchanges of info except Art. 8 *Exchanges on request *Spontaneous exchanges *Presence in adm. offices *Simultaneous controls *Request for notification *Sharing best practices *Use of standard forms	<b>DAC1</b> 2011/16/EU AEOI ITEMS Applies:1/2015 1st exchanges on 2014 by: 30.6.2015 Art. 8 *Automatic exchange of information on 5 non-financial categories: *Income from employment *Directors fees *Pensions *Life insurance products *Immovable property (income and ownership)	<b>DAC2</b> 2014/107/EU AEOI ITEMS Applies:1/2016 1st exchanges on 2016 by: 30.9.2017 Art. 8, para 3a Automatic exchange on financial account information: *Interests, dividends or other income generated by financial account *Gross proceeds from sale or redemption *account balances	<b>DAC3</b> 2015/2376/EU AEOI ITEMS Applies:1/2017 1st exchanges by 30.9.2017 Art. 8a Automatic exchange of information (using a central directory as from 1.2018) of: *Advance cross-border rulings *Advance pricing arrangements	<b>DAC4</b> 2016/881/EU: AEOI ITEMS Applies:6/2017 1st exchanges on 2016 by: 30.6.2018 Art. 8aa Automatic exchange of information on country-by-country reports on certain financial information: *Revenues *Profits *Taxes paid and accrued *Accumulated earnings *Number of employees *Certain assets	<b>DAC5</b> 2016/2258/EU NON AEOI Applies:1/2018 Art. 22, para 1a Access by tax authorities to beneficial ownership information as collected under AML rules	<b>DAC6</b> 2018/822/EU AEOI ITEMS Applies:7/2020 1st exchanges by: 31.8.2020 Art. 8aaa and hallmarks in Annex 4 *Mandatory disclosure rules for intermediaries and *Automatic exchange of information on tax planning cross-border arrangements

Fuente: European Commission. Administrative cooperation in (direct) taxation in the EU



