



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

Medidas comunitarias y nacionales en la prevención y lucha
contra el fraude fiscal. Los paraísos fiscales

Autor

Clara Murillo Moreno

Director

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho. Grado en Derecho
2021

ÍNDICE

ABREVIATURAS	3
I. INTRODUCCIÓN	4
1. Cuestión tratada en el trabajo de fin de grado	
2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés	
3. Metodología seguida en el desarrollo del trabajo	
II. LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN SEDE NORMATIVA	5
1. Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el ordenamiento jurídico español.	5
2. Normativa de la Unión Europea en materia de lucha contra el fraude fiscal	11
2.1 Ideas generales	11
2.2 Medidas comunitarias concretas en la lucha contra el fraude fiscal	15
III. CRITERIOS DE CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL	18
1. Breve referencia a la noción de paraíso fiscal. La lista cerrada de paraísos fiscales	19
2. Territorios de nula tributación	23
3. Calificación de un territorio como paraíso fiscal tras la ley 26/2014, de 27 de noviembre.	25
IV ¿PODRÁN LLEGAR A DESAPARECER LOS PARAÍSOS FISCALES?	26
V. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES	29
VI. BIBLIOGRAFÍA	30

ABREVIATURAS

AT	Agencia Tributaria
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AII	Acuerdos de Intercambio de Información
BOE	Boletín Oficial Del Estado
CE	Constitución Española
DA	Disposición Adicional
EEMM	Estados Miembros
FMI	Fondo Monetario Internacional
IS	Impuesto de Sociedades
IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LGT	Ley General Tributaria
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RD	Real Decreto
TFG	Trabajo Fin de Grado
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO DE FIN DE GRADO

En el presente trabajo voy a analizar los aspectos más controvertidos del fraude y los paraísos fiscales, ya que es un tema de evidente actualidad.

De acuerdo con ello, se va a reflexionar acerca de quiénes son los principales defraudadores, no obstante, se trata de un tema controvertido por sus connotaciones políticas y éticas. Asimismo, haremos una breve referencia a la noción de paraíso fiscal y sus orígenes y a la importancia de la UE y la colaboración necesaria que ha de darse entre los estados para poder poner fin a situaciones económicamente injustas. Junto a lo anterior, van a examinarse los criterios por los que se considera a un territorio como paraíso fiscal, así como su posterior calificación en la LIRPF y la LIRNR.

Por último, indicar que, a lo largo de todo este estudio, pretendo dar una visión crítica, documentada y clara de la situación examinada, con la intención de tratar el tema de la forma más objetiva posible.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

El motivo principal que me ha llevado a reflexionar sobre el fraude fiscal, eligiéndolo asunto a abordar en mi TFG, son las injusticias que este mismo provoca, pues únicamente se benefician aquellos que ostentan un mayor poder adquisitivo, perjudicando al resto de sujetos con una situación económica inferior y que sí contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 31 CE.

Es innegable el interés que suscita el tema y la controversia que está generando, no ya desde mi punto de vista, que pretendo sustentar en fundamentos jurídicos, sino desde la perspectiva de la riqueza de opiniones, tanto en medios de comunicación escritos como audiovisuales.

En suma, es un tema en el que abundan muchos casos, hay polémica constante y en el que el beneficio de los que defraudan perjudica a todo un país.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

El método utilizado para la elaboración del presente trabajo ha sido, esencialmente, el análisis e investigación legislativa y documental y la revisión bibliográfica. Así, se ha

recopilado documentación relacionada con los paraísos y el fraude fiscales, comenzando por la lectura de la Revista Quincena Fiscal, la Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales y la Revista Española de Derecho Financiero, entre otras.

Junto a lo anterior, se ha abordado el examen de la normativa que, *a priori*, podría verse vulnerada; todo ello, con el objeto de que la información que voy a ofrecer en las siguientes páginas sea lo más veraz y auténtica posible.

Por último, cabe indicar que para la recopilación de datos me he servido de distintos medios, tanto legislación, revistas y manuales en formato papel, como información en formato digital.

II. LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN SEDE NORMATIVA

1. MEDIDAS DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

La AEAT, desde su creación, ha elaborado diversos documentos de planificación contra el fraude fiscal (en 1994, 1996, 1998 y 2000, entre otros), los cuales pueden citarse como antecedentes del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Consecuencia de todo ello fue la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, que tiene por objeto “*la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del Fraude Fiscal. Dichas modificaciones forman parte en su mayoría del Plan de Prevención del Fraude Fiscal y suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley*”.

Dicha norma se estructura en dos capítulos, nueve disposiciones adicionales, diez disposiciones transitorias y cinco disposiciones finales. El primero de los capítulos se dedica a la modificación de determinados preceptos de la normativa tributaria, mientras que en el segundo se modifican otras disposiciones legales, las cuales, si bien no tienen naturaleza fiscal, sí pueden tener incidencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o en su comprobación. La Ley es desarrollada reglamentariamente por tres Reales Decretos:

- ➔ RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RD 1777/2004, de 30 de junio, y tiene

como principal objetivo, la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades al objeto de adaptarlo a las previsiones de la Ley 36/2006 en materia de operaciones vinculadas.

- ➔ RD 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición indirecta.
- ➔ RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el RD 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

Transcurridos varios años desde la entrada en vigor de la citada norma, es hora de analizar los resultados obtenidos y ver si se han cumplido las expectativas iniciales.

Así, en el Informe elaborado por Técnicos de Hacienda en 2008 se pone de manifiesto como, desde la creación de la AEAT en el año 1992, España ha vivido uno de los períodos de mayor crecimiento económico de su historia. Establece el informe que el aumento de la recaudación tributaria se ha apoyado en la recaudación en vía voluntaria de los ciudadanos y empresas, no por el aumento de las actuaciones de comprobación e investigación, pese a que el fraude fiscal y la economía sumergida están a la cabeza de los países de la UE.¹

El elevado nivel de economía sumergida persistente a lo largo de los años nos lleva a pensar en dos posibilidades. Una de ellas sería la existencia de una política de lucha contra el fraude fiscal desacertada, mientras que la otra sería la falta de voluntad política por erradicar este problema.

De hecho, en el citado Informe, se señala que la Ley 36/2006 recogía una serie de medidas parciales, pero no abordó la medición del volumen real del fraude existente en España, desglosado por sectores, actividades económicas y perfil de las personas físicas y jurídicas, presuntos defraudadores.

¹ Con una economía sumergida de casi un 25% del PIB, situando a España como el tercer país con la economía sumergida más elevada de la OCDE, podemos afirmar que la situación española en materia de lucha contra el fraude fiscal es preocupante.

Continúa el Informe indicando que los resultados analizados arrojan serias dudas sobre la suficiencia de la AEAT para hacer frente al volumen actual de fraude y economía sumergida y sus manifestaciones más duras como el fraude inmobiliario, blanqueo de capitales, facturas falsas, paraísos fiscales, etc.

Por todo ello, viene a indicarse, que los análisis anteriores confluyen en la apreciación de dos hechos significativos. En primer lugar, que existe en España un elevado nivel de fraude, que evoluciona de modo creciente; y, en segundo término, que la gestión del fraude realizada por la AT es notoriamente insuficiente, con su actual organización y medios, para dar solución al problema.

De este modo, viene a concluirse que resulta patente que la Ley de prevención del fraude fiscal no ha resuelto los problemas existentes ya que no ha logrado revertir la pobreza de resultados y la magnitud de deudas pendientes y se muestra incapaz de abordar el elevado nivel de economía sumergida y el fraude de nuestro país.

Ahora bien, cabe señalar, en relación con esta cuestión, que tras la publicación en el BOE de la Ley contra el Fraude Fiscal, fueron más duras tanto las medidas contra los defraudadores, como las penas impuestas a los mismos en relación con el fraude contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

Junto a lo anterior, es preciso hacer referencia a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude², norma esta última que contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Además, introduce una serie de novedades tributarias que afectan a determinados impuestos, tales como el IRPF, IVA e IS.³

² «BOE» núm. 261, de 30 de octubre de 2012.

³ Expertos de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada 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, aproximadamente más del 1,7% sobre el valor del PIB español. Si a esto se le añaden las cifras relativas al IVA y en el IS aumenta el porcentaje del fraude fiscal hasta el 3,5-4% del PIB (40.000 millones de euros), siendo el origen principal la no declaración de rendimientos de capital mobiliario, en lo referente a dividendos e intereses, depositados en el extranjero.

Con posterioridad, y con fecha de 22 de septiembre de 2015, se publicó en el BOE la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que entró en vigor el 12 de octubre. Las modificaciones fueron tan abundantes como importantes. Entre ellas cabe destacar que se prevé la publicación de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. Así, se establece la publicación de listados de contribuyentes con deudas y sanciones superiores a 1.000.000 de euros no pagadas, para ello habrá que tener en cuenta el importe de las deudas pendientes a 31 de diciembre del año anterior⁴.

En relación con esta cuestión, se establece que, una vez notificada la inclusión en el listado de deudores, el contribuyente tiene un plazo de 10 días hábiles durante el cual podrá hacer alegaciones que se refieran exclusivamente a la existencia de errores materiales, de hecho, o aritméticos en relación con el cumplimiento de los requisitos para su inclusión en el listado⁵; más en concreto:

- ➔ Que en la fecha de referencia el deudor tenga deudas y sanciones tributarias pendientes de pago por importe superior a 1.000.000 de euros, sin incluir aquellas que se encuentren aplazadas o suspendidas. Solo se tendrán en cuenta las deudas y sanciones tributarias de titularidad estatal.
- ➔ Que las deudas o sanciones no hayan sido pagadas durante el plazo voluntario de ingreso.

La polémica deriva en que, aunque las deudas hayan sido pagadas o aplazadas con posterioridad al 31 de julio, el contribuyente que cumpla con los requisitos en esa fecha aparecerá en el listado del mes de diciembre. Asimismo, se identifica completamente a los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, con nombre, apellidos, NIF, razón o denominación social completa. No obstante, la Orden Ministerial HAP/2216/2015 especifica que esta lista de grandes deudores estará disponible solo tres

⁴ No obstante, la publicación del primer listado de deudores se llevó a cabo durante el mes de diciembre de 2015 tomando como base el importe de las deudas a 31 de julio de 2015.

⁵ Tal como se establece en la Orden Ministerial HAP/2216/2015, a los pocos días de su publicación la Administración Tributaria ha comenzado a notificar a aquellos contribuyentes candidatos a formar parte de la primera lista de deudores. Dichas notificaciones se limitan a constatar que el obligado tributario tiene deudas y sanciones tributarias de titularidad estatal pendientes de ingreso a 31 de julio de 2015 por importes superiores a 1.000.000 de euros y cuyo plazo de pago en período voluntario había finalizado en dicha fecha.

meses desde su fecha de publicación, de manera que se asegurará su desaparición cumplido dicho lapso temporal⁶.

Con la publicación de la referida lista se da cumplimiento a lo desarrollado en el artículo 95 *bis* LGT, el cual regula la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. Dicho precepto debe relacionarse con lo previsto en sede de la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, ya que ambas disposiciones se complementan y responden a finalidades similares.

De acuerdo con ello, cabe señalar que esta última norma modifica la LOPJ, introduciendo un nuevo artículo 235 *ter*, conforme al cual se permite la publicación de extractos de resoluciones judiciales cuando concurran los requisitos siguientes⁷:

- ➔ Se trate de sentencias condenatorias firmes.
- ➔ Dichas condenas deriven de la comisión de delitos que afecten a “materias especialmente relevantes para el control fiscal”⁸.
- ➔ Antes de la firmeza de la sentencia, el condenado, o el responsable civil, en su caso, no ha tenido que satisfacer o consignar la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública.

Dado un paso más en nuestro estudio, cabe destacar el hecho de que se encuentra en tramitación el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, resultante de la transposición de la Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016⁹. Este proyecto contiene cambios en diversas normas y figuras

⁶ La aprobación de esta Ley permite la aplicación del artículo 11 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, que legitima la comunicación de datos personales a terceros sin el consentimiento del afectado, siempre que exista una norma con rango mínimo de ley que lo autorice.

⁷ El Derecho a la protección de los datos personales claudicaría en el presente caso ante la concurrencia de otros derechos e intereses generales superiores. El CGPJ señaló que esta Ley persigue alcanzar determinados objetivos de eficacia administrativa y judicial y de máxima transparencia con el fin de garantizar el cumplimiento del deber constitucional de soportar los gastos públicos, como lo demuestra el hecho de que la norma en cuestión no se proyecta sobre toda condena penal, sino sobre las que atañen al fraude fiscal, alzamiento de bienes y contrabando.

⁸ Con esto, el legislador se refiere a delitos contra la Hacienda Pública (artículos 305, 305 bis y 306 CP); Delitos de frustración de la ejecución cuando el acreedor defraudado hubiese sido la Hacienda Pública; así como aquellos Delitos de contrabando siempre que exista un perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la UE.

⁹ Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas

tributarias, tanto para incorporar el Derecho comunitario al ordenamiento interno, como para implantar medidas que refuercen la lucha contra la elusión compleja y la economía sumergida. En suma, lo que se pretende con dicho Proyecto de Ley es combatir los nuevos modos y fórmulas de fraude tributario, asociados a las nuevas tecnologías.

A estos efectos, una de las medidas que me ha llamado más la atención es la actualización y ampliación del concepto de paraíso fiscal que pasa a denominarse *jurisdicciones no cooperativas*. De este modo, y como indica la Exposición de motivos del referido Proyecto de Ley, el concepto de paraíso fiscal viene a ampliarse atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia. Así, vienen a incluirse en la lista de paraísos territorios donde se facilite la existencia de sociedades extraterritoriales para atraer beneficios sin actividad económica o real, o aquellos donde haya opacidad y falta de transparencia, o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información sobre el titular real de los bienes o derechos, o donde exista una baja o nula tributación, ya que hasta ahora solo se incluía el concepto de nula tributación.

En definitiva, podemos afirmar que los paraísos fiscales han sido utilizados como instrumento de fraude fiscal. Así, estas situaciones suponen la vulneración del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31 de la CE. En la práctica, sin embargo, la consecuencia principal del fraude fiscal radica en que la elusión o defraudación de impuestos por parte de algunos contribuyentes repercute en una mayor presión fiscal hacia aquellos ciudadanos con menos posibilidades de defraudar.

Los cambios en las políticas económicas y financieras de los últimos años han favorecido la introducción de métodos más sofisticados para evitar o reducir el pago de impuestos, por ejemplo, a través de paraísos fiscales o el abuso de los convenios para evitar la doble imposición.

De acuerdo con todo lo anterior, podemos afirmar que nuestro ordenamiento jurídico 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 estas medidas destacan una lista de países y territorios considerados

de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. BOE de 23 de octubre de 2020.

legalmente paraísos fiscales, medidas defensivas dentro de la fiscalidad de las empresas y las relacionadas con el IRPF, así como la citada Ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

2. NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

2.1 IDEAS GENERALES

Pasando ya a analizar las medidas establecidas en el ámbito de la UE, y gracias, en concreto, al impulso de la Comisión Europea, es preciso señalar, en primer lugar, que dentro de sus fronteras existían tanto regímenes fiscales preferenciales, como paraísos fiscales, motivo por el cual la UE decidió afrontar también la problemática de la competencia fiscal perjudicial. Así, lo hizo con un Documento del año 1996 en el que se ponía de manifiesto el perjuicio que la situación ocasionaba para el nivel de ingresos de los EEMM y para el correcto desarrollo del mercado interior¹⁰.

Así, se debe poner de relieve que 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 TUE, 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 miembros y la consecución efectiva de un mercado comunitario, proceso que ha tenido que afrontar los problemas de la evasión y el blanqueo de capitales¹¹.

Entre las iniciativas que se adoptaron en su momento, destaca la ya derogada Directiva sobre la Fiscalidad del Ahorro 2003/48/CE, pensada para que cada Estado pudiera gravar a sus residentes con independencia del lugar en que invirtieran. En lo referente a los

¹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, LM, Informe sobre el proyecto de intercambio automático de información en materia fiscal, IEF, 2016, pág 6.

¹¹ HERNANDEZ VIGUERAS, J, Los paraísos fiscales, Economía Actual, ed AKAL, Madrid, pág. 45 y ss. Editorial AKAL, 2005.

paraísos fiscales, la UE ha ido formalizando una serie de acuerdos con diversos Estados tales como Suiza, Andorra, San Marino, Mónaco y Liechtenstein, los cuales no podían quedar al margen de aquella norma.

Con posterioridad, y ya en diciembre de 2017, la UE adoptó una lista negra de paraísos fiscales en un esfuerzo por 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. 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 cumpliese con los criterios de la UE.

Asimismo, se estableció una lista gris 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 UE.

Ahora bien, la referida lista negra fue objeto de numerosas críticas, ya que no incluía países europeos que tradicionalmente habían sido considerados como paraísos fiscales. Se trata, empero, de una cuestión controvertida, pues los EEMM de la UE no pueden incluirse en dicha lista. La polémica aumentó cuando en 2018, apenas varios meses después de la creación de las listas, los Ministros de Economía de la UE decidieron suprimir a varios países de la lista negra para incorporarlos en la gris, tales como Panamá, Corea del Sur, Emiratos Árabes Unidos, Barbados, Granada, Macao, Mongolia y Túnez.

Así con todo, la lista gris se convirtió en una especie de cajón de sastre en el que desembocan los países incumplidores, pero en los que hay depositadas esperanzas de que pongan fin a leyes que facilitan la evasión. Se pide a los países y territorios que permanecen en la lista que realicen los cambios que se les han sido solicitados, ya que su legislación fiscal, sus políticas y prácticas administrativas en esa materia, generan o pueden generar, una pérdida de ingresos para los EEMM de la UE ¹².

¹² La UE saca a Suiza de su lista gris de paraísos fiscales, ya que el Consejo de la UE concluyó que la nueva legislación suiza permitiría superar las exigencias comunitarias de transparencia y cooperación fiscal.

No obstante lo anterior, la UE dispone de competencias fiscales limitadas, ya que la soberanía fiscal pertenece a los Estados, los cuales son libres de elegir el sistema fiscal que consideren más apropiado mientras cumplan con las normas impuestas por la UE ¹³. En cuanto a esta última, su política fiscal se encuentra orientada al buen funcionamiento del mercado único, la armonización de los impuestos, la lucha contra las prácticas perjudiciales, la evasión y elusión fiscal, así como el fomento de una mayor cooperación entre administraciones tributarias para garantizar el control y combatir el fraude.

En suma, el papel de la UE consiste en supervisar las normas fiscales nacionales para garantizar que sean compatibles con las políticas europeas a fin de:

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

Así, y a modo de conclusión, podemos poner de relieve que, en materia de fiscalidad directa, la UE ha establecido algunas normas armonizadoras para la fiscalidad de sociedades y la tributación personal, y los Estados miembros han tomado medidas conjuntas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición.

Por su parte, y en sede de la imposición indirecta, la UE coordina y armoniza las leyes relativas al IVA y los impuestos especiales, garantizando que la competitividad del mercado interno no se vea distorsionada por las variaciones de las tasas de fiscalidad indirecta y por los sistemas que ofrezcan a las empresas de un país ventajas desleales sobre otros.

Junto a lo anterior, cabe señalar que la UE, en el marco de “la Fiscalidad en el Mercado Único”, establece las siguientes propuestas:

¹³ Se ha excluido a Costa Rica, Serbia, Mauricio y Albania de la lista gris por sus recientes reformas legislativas.

- ➔ Eliminar las barreras fiscales. Los Estados miembros son los que deciden sobre los impuestos que afectan a las personas físicas y a las sociedades que generan beneficios en sus correspondientes territorios. No obstante, según la normativa de la UE, no deben crearse 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. Por ello, entre la mayoría de los países de la UE hay convenios para eliminar la doble imposición, aunque no siempre contemplan todos los impuestos y situaciones transfronterizas¹⁴.
- ➔ Fiscalidad armonizada de bienes y servicios¹⁵. Para evitar la distorsión de la competencia entre empresas, y así 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 libre intercambio de bienes y servicios a través de las fronteras de la UE. Además, la Comisión está trabajando para reformar el sistema de IVA de la UE, con el fin de hacerlo más sencillo y eficaz¹⁶.

Por todo ello, puede afirmarse que la UE ha realizado importantes progresos, de modo que disponemos de un Plan de Acción y de varias iniciativas como normas de desarrollo sobre intercambio de información y un mecanismo de acción rápida para combatir el fraude del IVA. Asimismo, 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 existentes entre los sistemas fiscales de diferentes países, permitiendo reducir al mínimo el pago de los impuestos exigidos.

¹⁴ 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.

¹⁵ Se entiende por armonización el proceso de aproximación o convergencia de los sistemas fiscales vigentes en un grupo de países.

¹⁶ En el artículo 113 TFUE se recoge que es necesario el acuerdo unánime de todos los países participantes en el Consejo Europeo para adoptar cualquier medida legislativa en el ámbito de la fiscalidad.

Por todo ello, se ha suscrito un Código de Conducta¹⁷ por el que los EEMM se comprometen a velar para que las normas reguladoras del IS sean justas y no estén concebidas con la única finalidad de atraer deslealmente empresas de otros EEMM¹⁸.

2.2 MEDIDAS COMUNITARIAS CONCRETAS EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Siguiendo el esquema pre establecido, es el momento de abordar, a continuación, algunas de las medidas concretas aprobadas en el seno de UE, en relación con la lucha contra la evasión y elusión fiscal.

Así, y, en primer lugar, debemos destacar el Paquete de Medidas de Transparencia Fiscal de 18 de marzo de 2015, el cual se encuentra integrado en un Programa de lucha contra la elusión del IS y la competencia fiscal perniciosa en la UE¹⁹. El principal objetivo de este paquete de medidas es mejorar la transparencia de las resoluciones fiscales y la cooperación entre los EEMM, en lo que respecta a sus relaciones fiscales transfronterizas.

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

Como consecuencia de lo anterior, la Comisión propuso la supresión de ese margen de discreción e interpretación, estableciendo, así, la obligación para las autoridades

¹⁷ El 1 de diciembre de 1997, el Consejo y los representantes de los Gobiernos de los EEMM reunidos en el seno del Consejo adoptaron una Resolución relativa a un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, con el objetivo de luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

El Código de Conducta no es un instrumento jurídicamente vinculante, pero sí es un compromiso político asumido por los EEMM de revisar, modificar y derogar las medidas fiscales que constituyan competencia fiscal perniciosa y abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro. Consilium.europea.eu

¹⁸ En un principio, los principales destinatarios del Código de Conducta eran los EEMM, pero estos se comprometieron también a promover la adopción de los principios del Código en los terceros países y en los territorios a los que no se aplican los tratados de la UE.

¹⁹ De acuerdo con la Comisión Europea, se considera que la elusión del IS supone una merma de los presupuestos de los EEMM de la UE cifrada en varios miles de millones de euros anuales. La elusión socava asimismo el principio de reparto equitativo de la carga tributaria entre los contribuyentes y afecta a la competencia leal entre las empresas. Estas últimas se amparan en la complejidad de las normas en materia fiscal y la falta de cooperación entre los EEMM para trasladar sus beneficios y reducir al mínimo sus impuestos. Por tanto, el refuerzo de la transparencia y la cooperación es vital en la lucha contra la planificación fiscal agresiva y las prácticas fiscales abusivas.

tributarias nacionales de los EEMM de informar cada tres meses sobre todas sus resoluciones transfronterizas adoptadas. De este modo, se permitiría a los países de la UE detectar determinadas prácticas fiscales abusivas por parte de las empresas y reaccionar adoptando las medidas necesarias ²⁰.

Ahora bien, es preciso señalar que el paquete de medidas incluía otras propuestas en favor de la transparencia fiscal, tales como:

- ➔ La evaluación de la posible introducción de nuevos requisitos de transparencia destinados a las multinacionales, ya que se propuso examinar la viabilidad de introducir nuevos requisitos de transparencia destinados a las empresas.
- ➔ Derogación de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro, para así racionalizar la legislación sobre el intercambio de información. Se consideró que su derogación crearía un marco simplificado para el intercambio de información financiera y así evitar inseguridades jurídicas.
- ➔ Se procederá a la revisión del Código de Conducta²¹ sobre la fiscalidad de las empresas, a fin de mejorar su funcionamiento y eficacia. La finalidad es garantizar la competencia leal en materia del IS.
- ➔ Cuantificación del déficit tributario, que no puede atribuirse únicamente a la evasión y elusión fiscal. El objetivo era la creación de estadísticas fiables para determinar, con mayor precisión, las medidas estratégicas necesarias para combatirlas.

Continuando con nuestro estudio de medidas europeas concretas destinadas a luchar contra el fraude fiscal, resulta procedente analizar el Plan de Acción sobre la Fiscalidad de las Empresas. A este respecto, cabe señalar que, el 17 de junio de 2015, la Comisión Europea realizó un comunicado solicitando un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la UE. El plan se sostiene en el hecho de que las normas existentes en aquel momento en materia de fiscalidad de las empresas eran insuficientes ²². Y es que, debido a la globalización, los modelos de actividad y estructuras empresariales se han

²⁰ COMISIÓN EUROPEA. Comunicado de Prensa. “Lucha contra la elusión del impuesto de sociedades: La Comisión presenta el Paquete sobre Transparencia Fiscal”, con fecha 18 de marzo de 2015.

²¹ FLORIDO GIJÓN, F: “El código de Conducta sobre Fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de ayudas estatales”, Crónica Tributaria, IEF, núm. 109, 2003.

²² Muchas empresas aprovechan la situación para reorientar artificialmente los beneficios a países con fiscalidades más bajas y así reducir al mínimo su contribución fiscal global. Pero, por otro lado, muchas empresas se veían sometidas a la doble imposición de su renta por diferentes EEMM.

vuelto mucho más complejos, lo cual facilita el traslado de beneficios a países con una tributación más beneficiosa ²³.

El plan fija una serie de medidas a corto, medio y largo plazo, que introducen una reforma fundamental de la fiscalidad de las empresas en la UE. A saber:

- ➔ Reestablecer el vínculo entre la fiscalidad y la localización geográfica de la actividad económica.
- ➔ Garantizar que los EEMM puedan evaluar correctamente las actividades de las empresas en su territorio.
- ➔ Crear en la UE un entorno relativo al IS que sea competitivo y favorable al crecimiento.
- ➔ Proteger el mercado único y garantizar un enfoque firme de la UE, respecto a los problemas externos ligados al IS.

A continuación, analizamos el Paquete de lucha contra la elusión fiscal, convirtiéndose en la tercera medida llevada a cabo por la UE para la prevención de aquella.

A este respecto, el 28 de enero de 2016 la Comisión Europea emitió un comunicado proponiendo un marco para una nueva estrategia exterior de imposición efectiva de la UE. En este paquete se determinaron medidas fundamentales que pudieran ayudar a la UE 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 ²⁴.

De este modo, las directrices que se recogen en el referido Paquete de lucha contra la elusión fiscal son las siguientes ²⁵:

²³ La Comisión sitúa el tema analizando brevemente el contexto histórico del debate en torno a la fiscalidad de las empresas. 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. Factores como las políticas destinadas a ampliar la BI, el aumento en la creación de empresas o tipos de interés relativamente bajos indicaban que los ingresos procedentes del IS debían haber aumentado en el periodo 1995-2015, no siendo así. Podía deberse al hecho de que determinadas empresas pagaban en realidad mucho menos que lo que deberían si cumpliesen con la normativa fiscal.

²⁴ El paquete de lucha contra la elusión fiscal es un conjunto de iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz.

²⁵ COMISIÓN EUROPEA. *Paquete de lucha contra la elusión fiscal*. Bruselas, 2016.

En primer lugar, nuevo análisis de los criterios de buena gobernanza de la UE. En 2012 la Comisión publicó una Recomendación, tanto al Parlamento como al Consejo, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. No obstante, se ha puesto de manifiesto que los EEMM han empleado estos criterios de forma fragmentaria, produciéndose así incoherencias tanto en su uso, como en su interpretación. Se han producido también importantes transformaciones que imponen la actualización de los criterios de la UE. Esto se debe 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 EEMM aplicarían la norma de intercambio de información sobre cuentas financieras a efectos fiscales, a partir del año 2017. Además, se han celebrado acuerdos de intercambio de información con Suiza, Liechtenstein y San Marino, Andorra y Mónaco.

Otra de las directrices que se recogen en este Paquete es la asistencia a los países en desarrollo para cumplir las normas de buena gobernanza fiscal, ya que se debe ayudar a los países que se encuentran 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 estrategia de la UE consiste en ayudar a los países en desarrollo a cerrar la brecha de la política tributaria y la del cumplimiento de las obligaciones tributarias, a fin de aumentar la movilización de la renta nacional.

La última medida hace referencia al refuerzo del vínculo entre los fondos de la UE y la buena gobernanza fiscal, ya que la Comisión consideró que las disposiciones incluidas en las instituciones financieras internacionales y en el reglamento financiero de la UE debían ampliarse e ir más allá de los requisitos de transparencia que se establecían²⁶.

²⁶ Los EEMM de la UE sufren importantes pérdidas de ingresos debido a las prácticas de planificación fiscal abusiva de algunas empresas multinacionales. Esto implica que otros contribuyentes tienen que asumir una carga fiscal mayor. La situación es especialmente grave dado que la UE está saliendo de una crisis económica, por lo que existe una necesidad clara de prevenir esas prácticas y de garantizar que la carga fiscal se distribuya de forma equitativa.

III. CRITERIOS DE CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL

1. BREVE REFERENCIA A LA NOCIÓN DE PARAÍSO FISCAL. LA LISTA CERRADA DE PARAÍSOS FISCALES

Pasando ya a examinar la noción de paraíso fiscal, podemos afirmar que se trata de una figura que puede definirse como aquella zona geográfica con un régimen tributario de impuestos, bajos o nulos, que atrae a residentes y capital extranjero, ya que su presión fiscal es inferior a la habitual en el resto de los países.²⁷

Dicho esto, es preciso indicar que nuestra legislación no contiene un concepto de paraíso fiscal, por lo tanto, hemos de buscar una definición en la doctrina. Así, parece existir consenso en definirlo como aquel territorio o estado caracterizado por una escasa o nula tributación para los inversores extranjeros. Por lo general, en estos territorios coexisten dos sistemas impositivos diferentes: uno para los foráneos y otro para los nacionales del país.²⁸

No obstante lo anterior, cabe señalar que ofrecer un concepto de paraíso fiscal no resulta fácil, pues el término varía en función de quien lo emplee. A este respecto, debe ponerse de relieve que ni siquiera entre las organizaciones internacionales existe consenso en la definición de paraíso fiscal: así la OCDE y el FMI utilizan definiciones distintas del concepto, con consecuencias jurídicas igualmente diferentes. Por ello, señala, con acierto, ROSEMBUJ que este es “uno de aquellos conceptos de los que todos saben su significado, pero ninguno atina en su definición”.²⁹

En suma, y en relación con la definición de paraíso fiscal, podemos afirmar que nos encontramos ante un concepto propio del Derecho internacional tributario y son dos, en principio, los sistemas que las distintas legislaciones internas han utilizado a la hora de determinar qué territorios tienen la consideración de paraíso fiscales. De este modo, ello tendrá lugar, bien por la fijación de una serie de criterios objetivos (de manera que todos

²⁷ CARPIZO BERGARECHE, J. y SANTAELLA VALLEJO, M: “De los paraíso y la competencia fiscales perjudicial. La evolución de los trabajos de la OCDE”, *Cuadernos de formación*, núm 3, 2007 IEF, pág. 28.

²⁸ GARCÍA-VILLANOVA RUIZ, I. y SERRANO PALACIO, C: “Competencia fiscal perniciosa”, en *Estado actual de la normativa española. Cuadernos de formación*, IEF, núm 34, 2008.

²⁹ ROSEMBUJ, T.: “La competencia fiscal lesiva”, *Impuestos*, núm. 3, 1999, pág. 30.

aquellos territorios que los cumplan tendrán la consideración de paraísos fiscales), o bien por la elaboración de un listado en el que se indiquen aquellos territorios calificados como paraísos fiscales.

En definitiva, los paraísos fiscales son jurisdicciones 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 tributarias de otros países y la desregulación.

Una vez dada una definición de paraíso fiscal, y avanzando en nuestro estudio, cabe señalar que dicha figura surge, por primera vez a nivel internacional a mediados 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 citado informe se diferenciaba entre los conceptos de paraíso fiscal y de regímenes fiscales preferenciales.

A estos efectos, los regímenes preferenciales se caracterizan por una nula o baja fiscalidad, ya que carecen de transparencia, no proporcionan un intercambio efectivo de información, con la finalidad de obtener beneficios recaudatorios propios.

En cambio, los paraísos fiscales son aquellos territorios que se encuentran en condiciones de financiar sus servicios públicos sin impuestos, o con un mínimo impuesto, ofreciendo a los no residentes la posibilidad de acogerse a la tributación de su país de residencia.³⁰

Así, y con base en dicho Informe, los paraísos fiscales cumplen las tres siguientes características³¹:

- ➔ Ofrecen prácticas administrativas o regímenes normativos poco transparentes.
- ➔ No intercambian información en tiempo y forma apropiada, por motivos legales o administrativos.

³⁰ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”. *Documentos IEF*, núm. 1, 2002.

³¹ HERNANDEZ VIGUERAS, J. “Los paraísos fiscales”. *Economía Actual*, pág. 60.

- ➔ Permiten regímenes que amparan a las sociedades off-shore. Ausencia total del requisito de que se ejerza una actividad económica real o tenga una presencia sustancial en el territorio para poder disfrutar de un régimen fiscal ventajoso.

Siendo eso así, y tras estas cuestiones previas, debemos pasar a analizar las características definitorias para calificar a un territorio como paraíso fiscal ³². Así, es imprescindible indicar que las características de los paraísos fiscales han evolucionado con respecto a las que tenían en sus inicios. Si a esta idea le añadimos que los paraísos fiscales no son figuras estáticas, deducimos que ninguna enumeración de características deberá ser considerada como una lista cerrada. De esta forma, las características que mencionaremos a continuación no se encuentran ni en todos los paraísos fiscales, ni se manifiestan de la misma manera en todos ellos.

Siendo esto así, es preciso indicar, a este respecto, que la OCDE recoge los siguientes *cuatro* requisitos esenciales:

En primer lugar, se requiere que el país en cuestión tenga una baja o nula tributación, es decir, pocos o ningún impuesto. ³³

No obstante, junto al reducido nivel de imposición debe concurrir, además, alguno de los tres requisitos siguientes para poder considerar una jurisdicción como paraíso fiscal:

- ➔ Establecimiento de restricciones al intercambio de información. La mayoría de los paraísos fiscales carecen de convenios de intercambio de información con otros países ³⁴.
- ➔ Falta de transparencia en lo que se refiere a la información relativa a la aplicación de las normas legislativas y administrativas.
- ➔ Ausencia de requisitos de índole económica o de cierta actividad sustancial para el desarrollo de actividades en el territorio en cuestión. Los paraísos fiscales no suelen exigir actividad real a personas o entidades domiciliadas en su territorio.

³² GUTIÉRREZ DE PABLO, G. “Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos”, Publicaciones y divulgación científica. Universidad de Málaga, 2015, pág 814.

³³ SAMPLON SALVADOR, R: “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, 2017.

³⁴ MARTOS GARCÍA, J.J “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. núm. 290, 2007.

A este respecto, cabe señalar que los requisitos mencionados *ut supra* son aquellos exigidos por la OCDE para considerar que un territorio ostenta la condición de paraíso fiscal, pero, no obstante, cabe añadir otras características que suelen ser comunes a todos los paraísos fiscales:³⁵

- ➔ Son territorios con autogobierno, aunque no constituyan en sí mismos un país, con competencias propias en materia fiscal. Además, los paraísos fiscales suelen tener una larga tradición en materia de estabilidad política.
- ➔ Promulgan leyes para garantizar a los inversores extranjeros un estricto secreto bancario; de modo que sus bancos solo facilitan datos de clientes a inversores extranjeros en caso de delito grave.
- ➔ No suelen ratificar convenios de doble imposición, lo cual favorece la ausencia de acuerdos de intercambio de información con otros países.
- ➔ Coexisten en ellos dos sistemas impositivos diferentes, uno para los nacionales y otro para los inversores extranjeros.

Una vez analizado el concepto y las características de los paraísos fiscales, cabe recordar, como ya hemos indicado, que no existe una lista unitaria de las jurisdicciones consideradas como tales, pues cada país y organismo internacional puede elaborar una lista propia³⁶. No obstante, cualquier país es susceptible de ser considerado paraíso fiscal en relación con otro cuando sus tipos impositivos son muy reducidos, o cuando regula un régimen fiscal privilegiado.

Con relación a esta cuestión, cabe señalar que la determinación de los países o territorios que deben ser calificados como paraísos fiscales ofrece *dos alternativas*. De una parte, encontramos el empleo de las listas cerradas que enumera una serie de territorios que son considerados por la Administración tributaria como paraísos fiscales. Por otra parte, contamos con 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 les otorga la condición de paraísos fiscales.

³⁵ VALLEJO CHAMORRO, JM. “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la UE”, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, núm 825, 2005.

³⁶ Así, mientras que en la lista de la OCDE ya no aparece ninguna jurisdicción considerada paraíso fiscal, en la lista española oficial se mantienen aún 48.

El método de aplicación por el que la OCDE decidió optar es el de lista cerrada, aunque algunos expertos consideran que este sistema es imperfecto, pues carece del dinamismo que existe en la práctica fiscal internacional.

En la actualidad, muy pocos países han elaborado listas de territorios considerados como paraíso fiscal. De entre los países de la OCDE, solo España, Italia, México y Portugal han llevado a cabo una norma que identifique a estos territorios como tales ³⁷.

En definitiva, la utilización de los paraísos fiscales conlleva grandes consecuencias negativas, tanto a nivel económico como a nivel social, siendo identificados como un grave problema por la multitud de estados y organizaciones.

Una de las consecuencias que más relevancia tiene es, sin duda, la pérdida de la recaudación de los estados, que afecta tanto a estados desarrollados como a estados en vías de desarrollo, pronunciando todavía más su empobrecimiento, ya que supone el aumento de la carga fiscal de aquellos que no realizan una planificación fiscal agresiva, provocando desigualdades sociales.

Finalmente, se relaciona la existencia de determinados activos y fondos en esos territorios con actividades delictivas como la corrupción, terrorismo, narcotráfico y blanqueo de capitales. Las normas relativas al secreto bancario no favorecen el intercambio de información y hacen que sea el refugio perfecto para la ocultación de los fondos que sirven de financiación a determinadas organizaciones y que sean el destino del dinero en los casos de blanqueo de capitales ³⁸.

³⁷ En el caso español, el artículo 1 del RD 1080/1991 de 5 de julio establece un listado de 48 territorios que ostentan la condición de paraíso fiscal. Dicho listado tenía el carácter cerrado, no obstante, con la modificación del artículo 2 introducida por el RD 116/2003 de 31 de enero se establece 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*”.

³⁸ VIGUERAS HERNÁNDEZ, J: ¿Cerrará los paraísos fiscales?, Público, 10 de marzo de 2009.

2. TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN

Pasando ya a analizar el concepto de territorio de nula tributación, el mismo se regula en la DA primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención de fraude fiscal, donde se establece que “*existe nula tributación cuando en el paraíso o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades o al impuesto sobre la renta de no residentes, según corresponda*”.

Por lo tanto, podemos afirmar que se trata de un concepto autónomo al de paraíso fiscal, pero estrechamente ligado a este, en cuanto instrumento de la lucha contra el fraude. La diferencia fundamental con el concepto de paraíso fiscal no es la opacidad fiscal, sino la inexistencia de gravamen.³⁹

A estos efectos, es preciso indicar que el concepto de territorio de nula tributación tiene relevancia para la determinación de la residencia en España a efectos de la aplicación del IS⁴⁰, puesto que la existencia de zonas de bajas o nula tributación es una herramienta de elusión fiscal que se encuentra fácilmente disponible gracias a los avances tecnológicos, internet y el asesoramiento y ayuda de determinadas entidades financieras⁴¹.

De este modo, la Administración tributaria podrá presumir dicha residencia en España a las entidades radicadas en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, cuando:

- ➔ Sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejercitan en territorio español.
- ➔ Cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel territorio o país, así como que la constitución y operativa de la entidad responda a motivos

³⁹ BIASCO, F; ORDOQUI, N “Regímenes de baja o nula tributación”, *Revista Tributaria* núm 263, 2018, págs. 201-242.

⁴⁰ GARCÍA CARRETERO, B: “La presunción de residencia fiscal por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del fraude fiscal en relación con las entidades radicadas en países de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *Quincena Fiscal*, nº 12, pág 21.

⁴¹ SAMPLON SALVADOR, R: “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Cuadernos de formación*, vol. 3, 2007, IEF, pág 206”.

económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

Por tanto, podemos afirmar que se trata de una presunción establecida con la finalidad de evitar prácticas de elusión fiscal internacional mediante la creación de sociedades, según formas jurídicas extranjeras con domicilio social fuera del territorio español que posteriormente desarrollan sus actividades en España, donde tienen su sede de dirección efectiva ⁴².

3. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL TRAS LA LEY 26/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE

Concluido lo anterior, es el momento de proceder al análisis de la actual definición de paraísos fiscales que se contiene tras la modificación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

De este modo, se prevé que para considerar a un territorio como paraíso fiscal debe tenerse en cuenta:

- ➔ El listado reglamentario de territorios así calificados.
- ➔ La celebración de concretos acuerdos internacionales en donde el intercambio de información se encuentre presente.
- ➔ La valoración de la eficacia del intercambio comprometido.
- ➔ La calificación efectuada por parte del Foro Global.

Así, el apartado uno de la DA primera de la ley 36/2006, de 29 de noviembre, tras la modificación en 2014 señala que “tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente”. Dicha consideración no resulta definitiva, pues se pueden actualizar los citados listados excluyendo o incluyendo otros territorios ⁴³. Ahora bien, desde 2014 han desaparecido de tal listado un buen número de países.

⁴² A estos efectos, el artículo 8 de la LIS establece que “se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”.

⁴³ Se han realizado diversas actualizaciones a la relación de países considerados paraíso fiscal. Así, se estableció el listado de países en el artículo 1 del RD 1080/1991, de 5 de julio y posteriormente fue

Además, para considerar a un territorio como paraíso fiscal habrá que atender a que no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

No obstante, se prevé en el apartado cuarto de dicha DA que existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

- ➔ El convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.
- ➔ El AII en materia tributaria.
- ➔ El convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

Por su parte, también tendrá la consideración de paraíso fiscal, aquel territorio que así se haya establecido en atención a los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

A este respecto, cabe señalar que el referido Foro Global fue creado en el año 2000 por la OCDE para hacer frente a los riesgos que plantean los paraísos fiscales, respecto al cumplimiento de las normas tributarias. Se trata de un organismo internacional especializado que busca garantizar la aplicación de las normas acordadas internacionalmente de transparencia e intercambio de información en materia tributaria. Además, realiza un proceso de revisión por pares para verificar la aplicación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información que sus miembros se han comprometido a poner en práctica ⁴⁴.

De este modo, la calificación llevada a cabo por el Foro Global tendrá una eficacia automática en el ordenamiento español, siempre que sea una evaluación efectuada por partes y de acuerdo con las normas que disciplinen tal actividad.

modificado por RD 116/2003, de 31 de enero, para posibilitar la salida de territorios 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.

⁴⁴ MUSELIK ÁLVAREZ, MA: “Foro global de transparencia e intercambio de información en materia tributaria: evaluación del primer mandato e inicio del segundo”, *Cuadernos de formación escuela de Hacienda Pública* núm. 17, 2014, pág. 209 y ss.

IV. ¿PODRÁN LLEGAR A DESAPARECER LOS PARAÍSOS FISCALES?

Una vez analizadas todas las medidas, tanto comunitarias y nacionales en la prevención del fraude fiscal, y hacer gran énfasis en los paraísos fiscales, es preciso abordar si en algún momento esta figura podría llegar a desaparecer. Si bien es cierto que parece complicado dar una respuesta afirmativa a esta pregunta, ya que existen intereses políticos y grandes estrategias empresariales, que impiden que esta figura desaparezca tal y como la conocemos, y es que, son numerosas las ventajas que ofrecen a este tipo de prácticas con cargas impositivas inexistentes o más bajas que en el país de residencia; secreto en las operaciones comerciales y bancarias; inexistencia de regulaciones en materia de control de cambios, entre otras.

No obstante, en nuestra opinión, dichos territorios provocan más perjuicios que ventajas, por lo tanto, sería importante limitar este tipo de figuras y ofrecer una mejor regulación para evitar este tipo de prácticas, ya que, lo que propicia la existencia de paraísos fiscales es la necesidad de atraer inversionistas internacionales ⁴⁵.

De acuerdo con ello, considero que si los EEMM se organizaran y crearan una política económica favorable a todas aquellas empresas que deciden destinar su sede fuera de su país de origen y ofrecieran cierto margen de beneficio, podrían conseguir que la importancia de los paraísos fiscales fuese decayendo hasta su desaparición. Deberían evitar impuestos abusivos para que no haya fugas empresariales a terceros países que ofrecen mayores ventajas fiscales y tipos impositivos más favorables.

Si bien es cierto, hay medidas que pueden tomar los Estados para luchar contra el fraude y los paraísos fiscales ⁴⁶; a saber:

En primer lugar, las autoridades deben de luchar por conseguir el levantamiento del secreto bancario. El secreto bancario es una legislación especial que permite y obliga a bancos y entidades a proteger y mantener confidencial la información sobre sus clientes

⁴⁵ En el caso de las Bahamas no hay impuestos de renta a las sociedades ni a personas físicas; no se gravan las ganancias ocasionales, herencias, propiedades; si bien existen ciertos tributos como los impuestos a las importaciones y a la propiedad inmueble.

⁴⁶ GARCIA RAMONES, A. y SANTAMARIA CARRERA, G: “Proceso de eliminación de paraísos fiscales”, *Cuadernos de formación*, Vol. 11, 2010.

ante terceros, incluso aunque estos sean Administraciones públicas o tributarias. Una vez determinado el concepto citado anteriormente, es necesario precisar a qué se refiere; incluye todo tipo de datos personales y económicos, incluyendo depósitos, número de cuentas e, incluso, transacciones.

Otra de las medidas para tener en cuenta es que se debería impulsar la creación de instrumentos jurídicos internacionales para exigir a estos territorios que revelen la identidad de los titulares de las cuentas bancarias y facilitar información de los titulares de las sociedades fantasma.

Es fundamental reforzar la cooperación entre los Estados para lograr suprimir el fraude y la competencia fiscales perniciosa entre ellos, así como promover la armonización de los tipos impositivos y de las bases imponibles sobre el capital.

Una de las medidas más importantes que hay tener en cuenta es el establecimiento de autoridades fiscales de carácter regional y global que represente los intereses de los ciudadanos; así como incentivar las inversiones extranjeras, fomentando la instalación de empresas extranjeras, reduciendo la fiscalidad mediante la firma de tratados bilaterales de doble imposición, en los que se concede una reducción fiscal a las sucursales de las empresas del otro país que se ha establecido en su territorio.

En último término, es necesario que las autoridades fiscales exigieran a aquellas sociedades mercantiles no residentes que han obtenido beneficios dentro de un país por una sociedad offshore, sean sometidos al pago de impuestos antes de ser transferidos al extranjero.

A este respecto, cabe señalar que para lograr poner fin a los paraísos y el fraude fiscal que conlleva, tanto el G-20 como la OCDE, acordaron un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, dirigido contra grandes compañías, que incluye un acuerdo automático de información entre países, para que paguen impuestos donde obtienen beneficios.

El traslado al exterior de beneficios es posible gracias a las facilidades que ostentan las personas jurídicas de constituir filiales en Estados donde no desarrollan su actividad. Así,

en los sistemas tributarios no es posible recriminar legalmente esta práctica, pues consiste en el aprovechamiento de mecanismos que están admitidos en la normativa ⁴⁷.

Como he dicho anteriormente, es complicado que los paraísos fiscales puedan desaparecer a largo plazo, hay que seguir luchando contra ellos y crear políticas económicas y financieras más favorables para que cada vez las empresas dejen de trasladar sus beneficios a terceros países más beneficiosos, evitando así perder el capital que estas pueden aportar en su país de origen.

V. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

Una vez concluido el análisis del trabajo he llegado a las siguientes conclusiones.

I. En primer lugar, el hecho de tratar de establecer un concepto universal de paraíso fiscal resulta complicado e imposible, esto se debe a que, en función del Estado que se trate, se determinar una serie de características que permiten su concepción como tal. Esta situación, lo único que provoca es que cada Estado, así como la OCDE, elabore sus propias listas en las que se considera qué territorios son calificados como paraíso fiscal. La elaboración de listas negras es esencial, pero en la práctica podríamos decir que carece de eficacia. Esto se debe a que un territorio puede ser considerado como paraíso fiscal por un determinado Estado, pero conforme a la lista elaborada por la OCDE no incluya dicho territorio en tal catalogación, lo que provoca incertidumbre y contrariedad.

II. Considero que la medida necesaria a establecer, aunque sea en el marco de la UE, es una lista armonizada que incluya a todos los países europeos; con esta medida lo que se pretende es facilitar la identificación de aquellos territorios considerados como *offshore*, ya que este es el primer paso para poder erradicar el fraude fiscal.

Los paraísos fiscales son el instrumento más utilizado para evadir elevadas cantidades de impuestos y trasladar cantidades ingentes de beneficios; si a esta situación le sumamos el secreto bancario y la falta de cooperación propia de los paraísos fiscales, dificulta todavía

⁴⁷ La legalidad de esta práctica queda plasmada en la Sentencia del TJUE *Cadbury Schweppes*, donde en lo relativo a la libertad de establecimiento determina “que la circunstancia de que la sociedad se haya constituido en un EM con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por si sola, suficiente para llegar a la conclusión de que existe un uso abusivo de dicha libertad”. (STJUE, de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04).

más la adopción de sanciones por parte de los distintos Estados contra quienes efectúen operaciones en aquellos territorios.

III. Teniendo presente los incesantes casos de fraude fiscal, que, a pesar, de los avances de los trabajos llevados a cabo por los distintos organismos internacionales, todas las medidas adoptadas resultan insuficientes, pues cada vez más se producen escándalos financieros o huidas de capital a estos territorios considerados paraíso fiscal. Por más que traten de endurecer las medidas para evitar este tipo de fraude fiscal seguirá habiendo territorios que relajen las cargas tributarias para atraer capital extranjero; por lo tanto, cabría considerar la opción de llevar a cabo una armonización en el régimen fiscal, no solo a nivel europeo, sino a nivel internacional, ya que las diferencias existentes en él permiten que se continúe realizando determinadas conductas que favorecen el fraude, con la consiguiente desigualdad económica entre Estados que ello comporta.

IV. A día hoy, en España, estamos atravesando una situación en la que cada vez más se está produciendo una huida de capital a países terceros donde los tipos impositivos son más bajos, como es el caso de Andorra y los *youtubers*. Para evitar esta situación, considero que podría llevarse a cabo una reforma en el ámbito fiscal y sobre determinados tributos, pues podríamos llegar a decir que, cuanto menos, son abusivos en comparación con los de otros territorios. Si se llevase a cabo dicha reforma, España dejaría de perder el capital de dichos impuestos y beneficiaría las arcas públicas del Estado. Unos impuestos justos y moderados provocarían que se revirtiera la situación actual de huida del capital.

VI. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, LM, Informe sobre el proyecto de intercambio automático de información en materia fiscal, IEF, 2016.

BIASCO, F; ORDOQUI, N “Regímenes de baja o nula tributación”, *Revista Tributaria* núm. 263, 2018.

CARPIO BERGARECHE, J, y SANTAELLA VALLEJO, M: “De los paraísos y la competencia fiscales perjudicial. La evolución de los trabajos de la OCDE”, *Cuadernos de formación*, núm. 3, IEF, 2007.

FLORIDO GIJÓN, F: “El código de Conducta sobre Fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, IEF, núm. 109, 2003.

GARCÍA CARRETERO, B: “La presunción de residencia fiscal por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del fraude fiscal en relación con las entidades radicadas en países de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *Quincena Fiscal*, nº 12.

GARCÍA-VILLANOVA RUIZ, I, y SERRANO PALACIO, C: “Competencia fiscal perniciosa”, en *Estado actual de la normativa española. Cuadernos de formación*, IEF, núm. 34, 2008.

GUTIÉRREZ DE PABLO, G. “Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos”, *Publicaciones y divulgación científica*, Universidad de Málaga, 2015.

GARCIA RAMONES, A. y SANTAMARIA CARRERA, G: “Proceso de eliminación de paraísos fiscales”, *Cuadernos de formación*, Vol. 11, 2010.

HERNANDEZ VIGUERAS, J, *Los paraísos fiscales*, *Economía Actual*, ed. AKAL, Madrid, Editorial AKAL, 2005.

HERNANDEZ VIGUERAS, J. “Los paraísos fiscales”. *Economía Actual*.

MARTOS GARCÍA, J.J “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. núm. 290, 2007.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”. *Documentos IEF*, núm. 1, 2002.

MUSELIK ÁLVAREZ, MA: “Foro global de transparencia e intercambio de información en materia tributaria: evaluación del primer mandato e inicio del segundo”, *Cuadernos de formación escuela de Hacienda Pública* núm. 17, 2014.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A. “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”. *Documentos IEF*, núm. 1, 2002.

ROSEMBUJ, T.: “La competencia fiscal lesiva”, *Impuestos*, núm. 3, 1999.

SAMPLON SALVADOR, R: “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2017.

SAMPLON SALVADOR, R: “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Cuadernos de formación*, vol. 3, IEF, 2007.

VALLEJO CHAMORRO, JM. “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la UE”, *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, núm. 825, 2005.

VIGUERAS HERNÁNDEZ, J: ¿Cerrarán los paraísos fiscales?, *Público*, 10 de marzo de 2009.