



## Trabajo Fin de Grado

Los paraísos fiscales desde las perspectivas jurídica  
y económica.

Autor/es

Mario Pérez Marzal.

Director/es

Jesús Astigarraga.

Facultad de Derecho  
Año

2023/204

## INDICE.

### **1. ABREVIATURAS.**

### **2. INTRODUCCIÓN.**

- 2.1 Cuestión tratada
- 2.2 Elección del tema y justificación
- 2.3 Metodología seguida en el trabajo

### **3. EL PARAÍSO FISCAL.**

- 3.1 Definición
- 3.2 Centros offshore y paraísos fiscales.
- 3.3 Características de los paraísos fiscales.
- 3.4 Clases de paraísos fiscales.

### **4. SERVICIOS Y ESTRATEGIAS UTILIZADAS EN LOS PARAÍSOS FISCALES.**

- 4.1 Instrumentos utilizados para el uso de los paraísos fiscales.
- 4.2 Utilización de los paraísos fiscales por personas jurídicas.
- 4.3 Utilización de los paraísos fiscales por personas físicas.

### **5. EFECTOS ECONÓMICOS DE LOS PARAÍSOS FISCALES.**

### **6. MEDIDAS PARA EVITAR EL USO DE LOS PARAÍSOS FISCALES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.**

- 6.1 La Ley General Tributaria como base normativa
  - 6.1.1. Conflicto en aplicación de la norma
  - 6.1.2. Simulación
  - 6.1.3. Calificación del supuesto de hecho
  - 6.1.4. Fraude de ley

### **7. LA OCDE EN SU LUCHA CONTRA LOS PARAÍSOS FISCALES.**

### **8. LA UE ANTE LA PROBLEMÁTICA DE LOS PARAÍSOS FISCALES.**

- 8.1 Directiva (UE) 2016/1164
- 8.2 Directiva (UE) 2017/952

### **9. MEDIDAS ADOPTADAS POR OTROS PAÍSES.**

- 9.1 Medidas anti paraísos fiscales en Ecuador.
- 9.2 Medidas anti paraísos fiscales en Francia.
- 9.3 Medidas anti paraísos fiscales en Portugal.

### **10. CONCLUSIONES.**

### **11. BIBLIOGRAFÍA**

- 11.1 Bibliografía de Autores
- 11.2 Legislación.

## **1. ABREVIATURAS.**

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

PIB – Producto Interior Bruto.

LGT – Ley General Tributaria.

STS – Sentencia del Tribunal Supremo.

UE – Unión Europea.

CFC - Controlled Foreign Companies.

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas.

## **2. INTRODUCCIÓN.**

### **2.1 Cuestión Tratada.**

Con frecuencia, en nuestro día a día nos encontramos con el término “paraíso fiscal”, ya sea leyendo la prensa, viendo las noticias televisivas o en algún programa de actualidad. A pesar de que dicho término se relaciona con “zona de baja tributación” por una gran mayoría de personas, a lo largo de este trabajo nos daremos cuenta que el concepto de paraíso fiscal abarca un significado mucho más amplio porque, a pesar de que sí se contempla el fenómeno de transferencia de beneficios desde un punto de vista fiscal, ese término va a comprender otros muchos aspectos. Ejemplo de ello puede ser la confidencialidad que como norma general suelen regir en las zonas que comprenden paraísos fiscales y tras la cual, se suelen esconder actividades ilícitas que van a sobrepasar de gran manera el aspecto económico.

En el mundo financiero se afirma que “El dinero no tiene nacionalidad y acude a donde mejor se le trata”. Por lo que, ¿resulta reprobable que un ciudadano ponga a buen recaudo su patrimonio en uno de estos paraísos fiscales?

Con la llegada de la globalización y la rápida evolución de la tecnología, el problema concerniente a los paraísos fiscales se agudiza. Hoy en día, la circulación de capitales no se limita a un determinado territorio en concreto dependiendo de dónde se generan, sino que estos capitales pueden circular por diferentes centros financieros resultando casi imposible el determinar su procedencia o destino final.

Ante esta tesisura y la idea de que la erosión de las bases imponibles o la transferencia de beneficios suponen un riesgo real que amenaza los ingresos tributarios de los estados, los organismos internacionales han tomado cartas en el asunto para determinar una serie de ámbitos donde trabajar para tratar de minimizar el impacto que supone la utilización de estos paraísos fiscales.

Como cualquier asunto objeto de estudio, el de los paraísos fiscales se puede abordar desde múltiples puntos de vista: por ejemplo, el empresario sujeto a la presión fiscal de un determinado país, un estado que trata de gravar las rentas obtenidas por dicho empresario o la de un país tercero receptor de dichas rentas por el hecho de tener unas mejores condiciones de fiscalidad. Es por ello que con el presente trabajo,

trataremos de profundizar en el análisis del papel que juegan los paraísos fiscales en la erosión de las bases imponibles así como la transferencia de beneficios a estos territorios. Con dicho análisis, trataremos de dar respuesta al porqué de la utilización de los paraísos fiscales, como surgieron estos y cuáles son las formas más comunes de los interesados de beneficiarse de los mismos. Por último, trataremos de proponer soluciones que nos permitan evitar los efectos nocivos de dichos instrumentos analizando las medidas adoptadas por diferentes países.

## 2.2 Elección del tema y justificación

La principal circunstancia que nos ha llevado a la elección de este tema para la elaboración del trabajo fin de grado ha sido el continuo goteo de noticias relacionadas con la evasión y elusión fiscal por parte de las grandes sociedades a través de estas jurisdicciones. De esta manera, son las entidades más grandes las que se benefician de sobremanera de dichas herramientas perjudicando a la población con un nivel económico considerablemente inferior que se ven en muchas ocasiones obligadas a tributar a unos niveles desorbitados.

No cabe duda de que el tema resulte de gran actualidad y genere cierta controversia pues el hecho de que, cada vez más, empresas de grande envergadura deciden abandonar el país en busca de tributaciones más laxas y condiciones económicas más favorables. El problema de los paraísos fiscales es por tanto un problema de justicia distributiva de la primera magnitud.

## 2.3 Metodología seguida en el trabajo.

La metodología utilizada para la elaboración de dicho trabajo de fin de grado se ha basado principalmente en el análisis y la investigación de material tanto legislativo como documental. Respecto a este último, se ha realizado una revisión bibliográfica de las publicaciones doctrinales más relevantes en el campo como son las obras de Gutiérrez de Pablo o de Ferre Navarrete, entre muchos otros.

En el presente trabajo, se van a analizar los aspectos más relevantes concernientes a los paraísos fiscales y las operativas más comunes en las que se utilizan este tipo de jurisdicciones. Con esa base, se realizará un estudio de las medidas adoptadas en la legislación española e internacional, por resultar este tema de evidente actualidad e interés para la doctrina.

De esta manera, se comenzará con la definición de paraíso fiscal y el estudio de todas sus características, los orígenes y las clases de jurisdicciones que podemos encontrar. Posteriormente, veremos cómo estos paraísos pueden ser utilizados por las personas tanto físicas como jurídicas. Concluimos el estudio analizando las diferentes disposiciones normativas publicadas por el estado español así como por diferentes órganos internacionales para intentar atajar el problema y buscarle solución.

Cabe recalcar en este punto que durante toda la realización del trabajo, se va a tratar el tema desde una amplia perspectiva crítica, basada en las publicaciones doctrinales más autorizadas en la materia que nos permita tratar el tema de la manera más objetiva posible.

En el ámbito legislativo, se realiza un examen de los diferentes textos jurídicos de referencia publicados en el Boletín Oficial del Estado en el caso de normativa española o de los diferentes medios de publicación para la normativa extranjera.

### **3. EL PARAÍSO FISCAL.**

#### **3.1 Definición**

El término “paraíso fiscal” resulta claro para la gran mayoría de la sociedad pero no nos va a resultar sencillo el definirlo desde un punto de vista académico o gubernamental. Según señala Rosembuj, este es “uno de aquellos conceptos de los que todos saben su significado, pero que ninguno acierta sobre su definición”<sup>1</sup>. Su correcta definición va a resultar de vital importancia si lo que pretendemos es adoptar medidas contra los paraísos y plasmarlas en normas.

Como ya hemos mencionado anteriormente, se conoce de manera vulgar el concepto de paraíso fiscal como una jurisdicción caracterizada por tener una tributación baja o incluso nula. Lógicamente no podremos quedarnos con esta simple definición pues el término analizado cuenta con numerosos matices como pueden ser los diferentes regímenes fiscales que pueden convivir en una misma jurisdicción (residentes y no residentes). Por tanto, deberemos entrar mucho más en profundidad para determinar el alcance y por ende la definición de dicho término. Así pues, en la doctrina parece existir consenso acerca de la definición, concretando que estos paraísos fiscales son jurisdicciones que se caracterizan por aplicar políticas tributarias menos gravosas con la principal intención de atraer la inversión extranjera y, de esta manera, fortalecer su economía.

En sus orígenes, el paraíso fiscal se configuraba como un lugar meramente pasivo, una clase de puerto o refugio donde diferentes sujetos depositaban sus beneficios en búsqueda de beneficios fiscales. En las últimas décadas, y coincidiendo con las grandes innovaciones tecnológicas, estos paraísos fiscales se dotaron de un carácter dinámico que ha hecho evolucionar las actividades de estos hacia la adquisición de compromisos activos en la circulación de flujos financieros relacionados con el tráfico internacional. De esta manera, dichos territorios se establecen como centros de actividad económica, principalmente financiera, lo que ha originado su mutación de paraísos fiscales a centros “offshore” de los que a continuación hablaremos.

#### **3.2 Centros offshore y paraísos fiscales.**

El término “offshore” proviene del lenguaje anglosajón. Según el Cambridge Dictionary,<sup>2</sup> significa alejado de la costa o que se encuentra mar adentro. En el mundo financiero y empresarial, dicho adjetivo se utiliza para denominar a diferentes tipos de actividades que se realizan fuera del propio país de residencia.

---

<sup>1</sup> ROSEMBUJ, T.: "La competencia fiscal lesiva", en *Impuestos*, nº.3, 1999, p. 30.

<sup>2</sup> [Diccionario electrónico] <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english-spanish/offshore>

Dicho término fue acuñado por el historiador Eric Hobsbawm y el geógrafo David Harvey en los años 60<sup>3</sup>. Así pues, con este término se hacía referencia al proceso mediante el cual una empresa registraba su sede en una jurisdicción con baja tributación, lo que permitía disfrutar de innumerables beneficios. Estos beneficios a los que hacemos referencia tienen que ver con beneficios fiscales, una mayor facilidad en cuanto a trámites para constituir sociedades o unas leyes de privacidad bancarias más estrictas.

Como podemos observar, las condiciones mencionadas anteriormente también se dan en nuestros paraísos fiscales, por lo que comúnmente se ha llegado a identificar estos centros offshore con paraísos fiscales. A pesar de que la línea divisoria entre ambos términos resulta difícil de discernir, tal y como hemos mencionado anteriormente, siguiendo las ideas expresadas por Gutiérrez Pablo<sup>4</sup>, los centros offshore se van a caracterizar por desempeñar un papel mucho más activo dentro del tráfico internacional. Por el contrario, los paraísos fiscales están caracterizados por una mayor pasividad pues su principal función era simplemente ocultar patrimonio y beneficios en un lugar con una tributación más laxa. Es así, pues, como nace el término de *sociedades offshore*, según autores como Hernández, consistiendo estas en entidades que no van a desempeñar ningún tipo de actividad sino que se van configurar como una sociedad ficticia con numerosos privilegios<sup>5</sup>.

### 3.3 Características de los paraísos fiscales.

En relación con los paraísos fiscales y sus características, recurriremos a diferentes autores, cada uno de ellos referentes en la materia en su época para visualizar la progresión y la evolución de las características más significativas de los paraísos fiscales.

Gordon,<sup>6</sup> en el año 1981, señala como principal característica la baja fiscalidad ofrecida por estas jurisdicciones. Si bien es cierto que el autor matiza que los paraísos fiscales si suelen gravar las inversiones, realizándolo de una manera más laxa en comparación con los países de origen de los contribuyentes.

La segunda característica que señala el autor hace referencia a la confidencialidad o secreto que ofrecen estas jurisdicciones en especial en lo relacionado a transacciones comerciales o con entidades bancarias. El autor realiza especial hincapié

---

<sup>3</sup> HOBSBAWM, E: Historia del siglo xx, Crítica, Buenos Aires, 1998.

<sup>4</sup> GUTIERREZ DE PABLO, G Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos, [Tesis Doctoral Electrónica] Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica, Málaga, 2015[Consultado 1 de diciembre de 2023.] Disponible en:

[https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD\\_GUTIERREZ\\_DE\\_PABLO\\_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=](https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD_GUTIERREZ_DE_PABLO_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=)

<sup>5</sup> Hernández, J Los paraísos fiscales, plataformas de los mercados financieros [Boletín electrónico], Boletín del Centro de Documentación Hegoa, nº36, 2013.[Consultado 2 de diciembre 2023] Disponible en: [https://publicaciones.hegoa.ehu.eus/uploads/pdfs/238/BoletIn\\_hegoa\\_n%C2%BA36.pdf?1488539795](https://publicaciones.hegoa.ehu.eus/uploads/pdfs/238/BoletIn_hegoa_n%C2%BA36.pdf?1488539795)

<sup>6</sup> GORDON, R, Tax Avení and their use by EEUU Tax Payers an Overview, Books for Business, 2022 pg. 127.

en la disponibilidad de comunicaciones modernas para esa época como pueden ser buenas líneas de teléfono.

En concordancia con todo lo anterior, la banca suele cobrar especial relevancia en este tipo de jurisdicciones resultando de vital importancia para la economía del país. En relación con lo anterior, la mayoría de paraísos fiscales realizan grandes esfuerzos en materia de marketing para posicionarse como tal y atraer negocios financieros.

Con mayor concreción y modernidad, los autores Chavagneux y Palan consideran diez criterios para elaborar una lista “que concite el consenso actual [...] respecto a los territorios considerados como paraísos fiscales”<sup>7</sup>. Esta lista establece las siguientes características:

- Nivel de tributación bajo o nulo para personal no residente que suele provenir de una herencia histórica (como puede ser el caso de Mónaco o Andorra), pero que en la gran mayoría de los casos es el resultado de una estrategia intencional.
- Secreto bancario reforzado, por lo que las entidades financieras están obligadas por ley a no revelar a sus propios gobiernos ni el origen ni la naturaleza o el nombre de sus clientes.
- Secreto profesional ampliado, de forma que tanto abogados y contables como demás profesiones se encuentran sometidas a un estricto control reglamentario.
- Procedimiento de inscripción laxo que facilita la constitución de sociedades mediante la utilización de títulos al portador, quedando así oculta la verdadera identidad de los propietarios.
- Libertad total para el movimiento de capitales internacionales.
- Rapidez de ejecución administrativa, lo cual posibilita la creación y puesta en funcionamiento de empresas en menos de veinticuatro horas.
- Apoyo de un gran centro financiero, que proporciona infraestructura de alto nivel en materia tecnológica.
- Estabilidad económica y política que proporciona una gran seguridad jurídica.
- Buena imagen de marca que sirve para la atracción de un mayor número de inversores.
- Una red de acuerdos bilaterales que evitan la doble imposición.

Finalmente, Urry<sup>8</sup> confirma las características mencionadas anteriormente añadiendo que la banca de estas jurisdicciones opera principalmente a través de Internet sin requerir la presencia del cliente. Esto junto con la poca documentación necesaria para abrir cuentas bancarias resulta de gran interés para los inversores internacionales.

Pero no ha sido la doctrina la única en preocuparse de definir las características comunes que reúnen este tipo de jurisdicciones. Diversas organizaciones internacionales llevan años realizando grandes esfuerzos para atajar esta problemática.

Si analizamos la postura de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), en su informe denominado ‘Factores Clave en la Identificación de los Paraísos Fiscales’ realizado en 1998, el organismo destaca como principales características las siguientes:

---

<sup>7</sup> CHAVAGNEUX, C y PALAN, R Los paraísos fiscales, El viejo topo, Barcelona, 2007 pg.44

<sup>8</sup> URRY, J La deslocalización de la riqueza, Capitán Swing, España, 2017 Pg. 74

- Ningún impuesto o solo impuestos nominales
- Falta de intercambio efectivo de información. Tal y como hemos visto antes analizando las publicaciones doctrinales, estas jurisdicciones poseen leyes o prácticas administrativas que permiten beneficiarse del secreto y confidencialidad frente a las autoridades fiscales de su país de origen.
- Falta de transparencia.
- Ausencia de actividades sustanciales.

En la misma línea señaló el Fondo Monetario Internacional a través del Foro de Estabilidad Financiera del año 2000 a los “centros financieros territoriales” que a pesar de no definirse fácilmente se pueden caracterizar como jurisdicciones que atraen un alto nivel de actividad de sujetos no residentes.

Con el estudio realizado anteriormente, llegamos a la conclusión de que establecer unas características comunes para estos enclaves resulta una tarea cuanto menos difícil, similar a la de establecer una definición concreta. Es por ello por lo que, tal y como detallan Aubry y Dauphin,<sup>9</sup> los paraísos fiscales generalmente van a ofrecer ventajas fiscales sólo a individuos no residentes, no siendo necesario que una parte de la actividad económica se desarrolle en el país en cuestión. En concordancia con lo anterior, estos enclaves van a ofrecer una tributación más baja o incluso nula. Para todo ello, es común la utilización de normas o políticas administrativas que permitan evitar el intercambio automático de información.

### 3.4 Clases de Paraísos fiscales.

A pesar de que todos los paraísos fiscales pueden parecer similares o idénticos, se cree conveniente para una mayor comprensión de este trabajo la clasificación de los diferentes paraísos fiscales existentes en virtud de las características estudiadas anteriormente. De esta forma veremos que a pesar de que todos ellos comparten una serie de características comunes, hay ciertos matices diferenciadores entre ellos y que pueden marcar la diferencia para el usuario de estas jurisdicciones en función del objetivo buscado.

Para ello, seguiremos las ideas expresadas por André Beuchamp<sup>10</sup>.

En primer lugar, el autor utilizaba el término “Zero Havens” para definir aquellas jurisdicciones tales como Bahamas, Bahrein, las Islas Caimán, entre otras, en las que no existe ningún tipo de gravamen para las rentas o plusvalías de capital para el usuario.

En segundo lugar, nos encontramos con aquellos territorios, como puede serlo Costa Rica, Hong Kong, Liberia o Malasia, donde el impuesto sobre las rentas (o beneficios) se va a calcular teniendo en cuenta la base territorial. Como resultado de

---

<sup>9</sup> AUBRY, M y DAUPHIN, T Bancos en el exilio: como los principales bancos europeos se benefician de paraísos fiscales, [Estudio Electrónico]. Oxfam 2017, [Consultado 7 de diciembre de 2023.] Disponible en: <https://cdn2.hubspot.net/hubfs/426027/Oxfam-Website/oi-informes/Informe%20Bancos%20en%20el%20exilio.pdf>

<sup>10</sup> BEUCHAMP, A Guide Mondial des Paradis Fiscaux, Grasset, Paris, 1992

ello, las operaciones realizadas fuera del territorio en cuestión van a estar exentas de gravamen.

Otro caso diferente puede ser el de Suiza, las Islas Vírgenes Británicas o Irlanda, donde los tipos impositivos son muy bajos para las operaciones realizadas offshore por personal no residente en el respectivo país.

Un grupo diferente de países optan por dar ventajas exclusivas para las sociedades offshore creadas con capital extranjero. Ejemplo de ello pueden ser jurisdicciones tales como Luxemburgo, Holanda o Singapur.

Con esta clasificación, observamos que no solo existen los paraísos fiscales clásicos sino que, cada vez más, el capital extranjero se va desplazando a los denominados paraísos de “tributación atenuada” lo que nos va a llevar a la controversia de determinar que se va a considerar un paraíso fiscal y cuáles van a ser los límites para definirlo.

#### **4. SERVICIOS Y ESTRATEGIAS UTILIZADAS EN LOS PARAÍSOS FISCALES.**

En cuanto a los servicios y estrategias utilizadas en los diferentes paraísos fiscales, deberemos dejar claro que este no va a resultar el objeto primordial del trabajo pero que sí se cree conveniente dar unas breves ideas sobre el tema para ser conscientes de las operativas y métodos más actuales y hasta donde puede o no puede llegar la actividad regulatoria de un país que trate de evitar los perjuicios de estos paraísos fiscales.

Así pues, en primer lugar, nos encontramos con la estrategia más común y conocida como son las entidades offshore. Estas en su mayoría son sociedades anónimas (“limited company”) donde la responsabilidad se va a encontrar limitada. Al contrario de lo que ocurre en la legislación española<sup>11</sup>, en los paraísos fiscales, para crear una entidad de estas características no se requiere un capital mínimo ni un número de socios determinado. Es por ello por lo que se puede fácilmente suscribir una acción a un dólar y resultaría en una persona jurídica perfectamente válida en la jurisdicción en la que se realice. De esta manera, tal y como afirma Ferre Navarrete, se va a lograr la deslocalización de la residencia fiscal de la persona jurídica. El proceso, definido por este mismo autor, va a facilitar la “creación de este tipo de compañías ofreciendo servicios tales como aportación de accionistas y consejeros, para poder ocultar el verdadero propietario y, otros tales como asistencia para abrir cuentas bancarias, y facilitar firmas de terceras personas para que los movimientos se registren a su nombre”<sup>12</sup>.

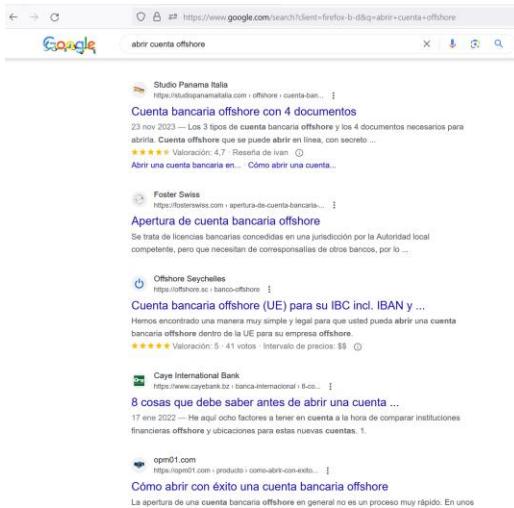
Prueba de ello es realizar una simple búsqueda<sup>13</sup> con nuestro explorador acerca de la posibilidad de abrir una cuenta bancaria en uno de estos territorios para ver la infinidad de opciones y la sencillez con la que podemos acceder a este tipo de servicios.

---

<sup>11</sup> Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

<sup>12</sup> FERRE NAVARRETE, M <<Los Paraísos fiscales y las medidas anti paraíso>> en Manual de Fiscalidad Internacional II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016

<sup>13</sup>[https://www.google.com/search?q=abrir+cuent+offshore&oq=abrir+cuent+offshore&gs\\_lcp=EgZjaHJvbWUyBggAEEUYOTIJCAEQAByNGIAEMgkIAhAAGA0YgAQyCAgDEAAYFhgeMggIBB](https://www.google.com/search?q=abrir+cuent+offshore&oq=abrir+cuent+offshore&gs_lcp=EgZjaHJvbWUyBggAEEUYOTIJCAEQAByNGIAEMgkIAhAAGA0YgAQyCAgDEAAYFhgeMggIBB)



Otros servicios menos conocidos prestados en los paraísos fiscales es el realizado por la Banca Extraterritorial. Esta operativa consiste en que las entidades financieras llevan a cabo actividades en territorios offshore tanto para sus clientes como para grandes empresas logrando así un entorno fiscal y regulatorio favorable.

Siguiendo a Spitz<sup>14</sup>, y relacionado también con las entidades financieras, nos encontramos con los bancos cautivos que no deja de ser una filial bancaria que ha sido creada en un paraíso fiscal y que va a operar en beneficio del grupo principal y sus clientes.

El mismo autor resalta la figura de la compañía de seguros cautiva. Esta se constituye como una compañía aseguradora que va a pertenecer directa o indirectamente a otra compañía comercial (no aseguradora). De esta forma, la compañía de seguros solo va a asegurar los riesgos de la compañía matriz utilizando lo que se conoce como auto seguro.

Siguiendo las ideas expresadas por el autor, nos encontramos con la estrategia empresarial de emitir deuda. De esta manera, cuando la sociedad necesita financiación, se recurre a la emisión de notas, pagarés u obligaciones subordinadas a través de sociedades filiales que radican en territorios offshore. De esta manera, se logra un gran ahorro de costes (como puede ser el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados<sup>15</sup> en España, regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre,). Una vez realizadas estas operativas, se cede la financiación a la empresa matriz replicando las condiciones de cada una de las emisiones.

---

AAGBYYHjIICAUQA BgWGB4yCAgGEAA YFhge0gEIM zg0OGowajeoAgCwAgA&sourceid=chrome&ie=UTF-8

<sup>14</sup> SPITZ, B Planificación fiscal internacional, Deusto, Bilbao, 1992

<sup>15</sup> Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por último, señalaremos la estrategia común utilizada para el blanqueo de capitales denominada préstamo y crédito “back to back”. Esto se basa en facilidades de tipo crediticias otorgadas con aval bancario emitido en una jurisdicción diferente a aquella en la que se formaliza el crédito o préstamo. Dicho aval bancario va a contar con garantías de depósitos dinerarios ubicados en un paraíso fiscal.

#### 4.1 Instrumentos utilizados para el uso de los paraísos fiscales

Una vez que ya hemos analizado en el apartado anterior cuáles iban a ser las estrategias más comunes de utilización de estos paraísos fiscales, pasaremos a analizar de qué instrumentos se van a servir los operadores para llevar a cabo sus actividades.

Como hemos visto, la gran mayoría de estrategias se van a servir de elementos comunes y lo que va a variar entre estrategias va a ser el modo de utilización de estos instrumentos o el campo en el que se utilizan. Así pues, podremos definir cuatro instrumentos principales a utilizar en un paraíso fiscal:

- El domicilio fiscal.
- Las sociedades base o “base company”.
- Las sociedades instrumentales o “conduit companies”.
- Las sociedades de prestación de servicios.

##### Domicilio Fiscal.

Puede parecer relativamente normal que aquellos contribuyentes que residan en un país con una tributación elevada, se sientan tentados de escapar de esa imposición jugando con las posibilidades dadas por la legislación de su país para la definición de residencia fiscal trasladándose así su residencia al extranjero.

De darse tal situación, la mayoría de los países disponen de textos legales para establecer un gravamen sobre el patrimonio del sujeto o de prolongar durante un tiempo la condición de sujeto pasivo residente al individuo que tenga tal intención.

En el caso de las personas jurídicas, esto entraña una mayor dificultad pues el término de residencia de una sociedad es bastante complicado de definir. Es por ello que a menudo nos va a resultar complicado discernir en qué jurisdicción se sitúa la dirección efectiva de una sociedad y por lo tanto, apreciar si ha habido un cambio en el domicilio o no. Junto con esto, las legislaciones suelen exigir que la persona jurídica no tenga solo la forma, sino también que realice algún tipo de actividad en su territorio, con personal contratado residente para evitar las sociedades buzón que únicamente cuenten con presencia virtual en el territorio del paraíso fiscal.

Por ello, la doctrina ha debatido ampliamente acerca de la “sede de dirección efectiva” como criterio para la solución de los diferentes conflictos de doble residencia de las personas jurídicas. Hay que ser realistas y con el mundo tan globalizado en el que nos encontramos hoy en día, resulta poco efectivo recurrir al criterio de donde se reúne el consejo de administración para determinar la dirección efectiva de una persona jurídica.

Para dar solución a este dilema, García Novoa opta por hacer referencia al “key management” o gestión clave<sup>16</sup>. De esta manera, la sede de dirección efectiva de una sociedad se encontrará en el lugar donde se encuentre la dirección estratégica o el lugar donde se toman las decisiones sustanciales.

#### Las sociedades base.

Las sociedades base, según Gutiérrez de Pablo<sup>17</sup> consisten en personas jurídicas pertenecientes a otro grupo de empresas y que poseen su domicilio en un paraíso fiscal. Estas empresas facturan al resto del grupo servicios de diversa naturaleza tales como gestión de dirección, a través de licencias de patentes o marcas o interactuando como central de compras y ventas internacionales. De esta manera, se logra proteger los beneficios del grupo a la vez que se reducen los impuestos en el país de origen de las rentas.

Estas sociedades base van a encontrar todos los beneficios transferidos a las mismas protegidos de la imposición en el país de origen escapando así a la imposición a la que el contribuyente estaría sometido en su país de origen.

El uso más común dado a las sociedades base es, como hemos explicado antes, el evitar la imposición de beneficios pero no con la finalidad de, una vez desplazados a ese paraíso fiscal, distribuirlos. Lo más común es no distribuir esos beneficios y utilizar un mecanismo de protección conocido por la doctrina como de “segundo grado”. Con este mecanismo, los beneficios no repartidos se recalifican para beneficiarse de alguna exención prevista en los convenios de doble imposición. Otra práctica común es la de reinvertir esos beneficios no distribuidos bajo la forma de préstamos al accionariado o enajenando una participación de la sociedad base con la finalidad de realizar las ganancias de capital que con casi total seguridad estarán exentas o sujetas a muy bajo gravamen.

#### Sociedades instrumentales

Este tipo de entidades consiste básicamente en sociedades de intermediación, teniendo una actividad, patrimonio y una organización ficticia<sup>18</sup>. Esto va a permitir a un contribuyente residente en un país, desviar a un paraíso fiscal un flujo determinado de renta que provenga de un tercer país. De esta manera, con este tipo de entidades lo que se va a buscar va a ser el beneficio fiscal en el país de origen de las rentas y no en el de residencia de los beneficiarios.

Estas sociedades intermediarias se suelen constituir en un país que tenga suscrito un convenio de doble imposición con el país de origen de las rentas para posteriormente remitirlas al beneficiario residente de un país con el que el Estado fuente de las rentas no tenga convenio. Como resulta obvio, para que la operativa tenga sentido el país donde se localice este tipo de sociedad deberá encontrarse en un paraíso fiscal que exonere de tributación determinadas rentas de fuente extranjera.

<sup>16</sup> GARCIA NOVOA, C «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», en Quincena Fiscal, nº 9, 2006.

<sup>17</sup> GUTIERREZ DE PABLO, G <<Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos>>, [Tesis Electrónica]. Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica, Málaga, 2015 [Consultado 17 enero de 2024.]. Disponible en:

[https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD\\_GUTIERREZ\\_DE\\_PA BLO\\_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD_GUTIERREZ_DE_PA BLO_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

<sup>18</sup> Circular 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010.

En Europa, la mayoría de sociedades “pantalla” suelen radicar en jurisdicciones como Holanda, Luxemburgo o Irlanda<sup>19</sup>. Estas jurisdicciones poseen formas societarias con baja tributación y que canalizan las rentas originadas en otros países de la misma Unión Europea. Posteriormente, se aprovechan de su red de convenios para trasladar dichas rentas a paraísos fiscales. Es ampliamente conocido el caso denominado “Sandwich Holandes”,<sup>20</sup> que se realiza con las Antillas Holandesas o las Islas Bermudas.

Lo que nos tiene que quedar claro con esto, es que este instrumento no es lo mismo que la sociedad base pues la principal diferencia radica en que la sociedad instrumental (al contrario que la sociedad base) no tiene que estar ubicada en un paraíso fiscal.

Podemos determinar, pues, una serie de características que el país donde se vaya a establecer la sociedad instrumental debe reunir:

- Poseer un convenio de doble imposición con el país de residencia del beneficiario efectivo en el que se prevé la exención.
- No gravar, o hacerlo de manera leve las rentas extranjeras.

#### Sociedades de servicios.

Este último tipo de operativa<sup>21</sup> trata de reducir los gastos de funcionamiento de un grupo empresarial a la vez que se evitan ciertos controles y se logra minimizar la carga fiscal. Los servicios más comunes prestados por este tipo de sociedades van desde estudios técnicos o marketing hasta publicidad o asistencia técnica.

La evasión fiscal se va a lograr, pues, facturando prestaciones ficticias por parte de estas sociedades o bien por remunerar de manera exagerada estos servicios prestados.

#### 4.2 Utilización de los paraísos fiscales por personas jurídicas.

Una vez analizadas las características de los paraísos fiscales junto con las estrategias e instrumentos comúnmente utilizados en los mismos, vamos a proceder a relatar una serie de ejemplos para asegurar su correcta comprensión. De esta forma, aseguraremos la comprensión tanto de conceptos, como de operativas relacionadas con estas jurisdicciones antes de pasar a analizar las medidas adoptadas por los países perjudicados.

En primer lugar, expondremos el caso de las sociedades intermediarias o pantallas. Podemos señalar el caso en el que una empresa china establece una central de ventas de patinetes eléctricos por ejemplo en Suiza. Esta central de ventas se dedicaría a facturar a un precio elevado los patinetes a sociedades europeas comprando a un precio

---

<sup>19</sup> CARRASCOSA GONZALEZ, J Sociedades fantasma y el derecho internacional privado en Revista electrónica de estudios internacionales nº27, 2014 pg. 3.

<sup>20</sup> MARTINEZ DIAZ, L. <<Planificación Fiscal Internacional>>, [Estudio Electrónico], Universidad de Valladolid, Valladolid, 2017. [Consultado 17 enero de 2024.]. Disponible en:

<https://uvadoc.uva.es/bitstream/handle/10324/27677/TFG-E-428.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

<sup>21</sup> GUTIERREZ DE PABLO, G <<Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos>>, [Tesis Electrónica], Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica, Málaga, 2015 [Consultado 17 enero de 2024.]. Disponible en:

[https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD\\_GUTIERREZ\\_DE\\_PABLO\\_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://riuma.uma.es/xmlui/bitstream/handle/10630/12862/TD_GUTIERREZ_DE_PABLO_Gonzalo.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

bajo el producto en China. De esta manera, se logra manipular el precio del producto quedando en el paraíso fiscal una parte importante del beneficio total.

Otro esquema ampliamente utilizado por las multinacionales, aprovechándose de estas compañías base o instrumentales, son el uso de simple “Holding” que administra una serie de activos. Como ejemplo podríamos señalar una compañía francesa con una gran imposición debido al impuesto de sociedades. Esta compañía francesa adquiere una serie de activos a través de una compañía situada en Gibraltar. A su vez, esta sociedad gibraltareña adquiere un complejo deportivo en España con los rendimientos obtenidos en el Paraíso Fiscal. Así se habría eludido la tributación de los rendimientos obtenidos en Francia.

Continuamos con la práctica de la subcapitalización o infra capitalización, regulado en el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre sociedades<sup>22</sup>. Esta situación tiene lugar cuando la relación entre los fondos propios y ajenos que forman el pasivo de la empresa es elevada en comparación con la ratio medio de una empresa de similares características. La manera más común de realizar esta práctica es que una sociedad matriz o dominante residente en un país X, va a conceder un préstamo a una sociedad filial residente en un país Y. Esta prestación de capital se articula como una operación de préstamo, pero numerosos indicadores nos llevan a pensar que dicha operación financiera se podría considerar como una aportación de capital propio. De ser así, los intereses del préstamo no tendrán tal consideración sino que se catalogarían como dividendos con el consiguiente cambio en el tratamiento fiscal de los mismos.

Para finalizar, señalaremos el caso de las sociedades cautivas. Hierro Anibarro las define como compañía aseguradora o reaseguradora que pertenece a una compañía no aseguradora, controlada por su propietario y en la que los asegurados son sus principales beneficiarios y los accionistas participan en el control de la suscripción, reclamaciones, inversiones y las decisiones de reaseguro<sup>23</sup>. Esto puede ser el caso de una sociedad matriz A residente en España que decide establecer una filial aseguradora con la finalidad de asegurar los riesgos de la matriz. Al contratar la matriz a la sociedad filial, las primas de seguro serán gastos deducibles en el país de alta fiscalidad mientras que el beneficio obtenido por la aseguradora en el paraíso fiscal será superior a la imposición normalmente baja que exista en el paraíso fiscal.

#### 4.3 Utilización de los paraísos fiscales por personas físicas.

En el caso de las personas físicas, señalaremos tres operativas ampliamente comunes a la hora de utilizar los paraísos fiscales.

La primera y más simple de todas es el cambio de residencia o de domicilio fiscal. En situaciones normales, un sujeto A que decida mudarse a un país con una tributación más laxa es una práctica completamente lícita, pero hay muchas formas de alterarla.

Como ejemplo, podemos tener el caso de Franklin, un Alemán que se acaba de retirar y decide que la presión fiscal sobre su pensión es extremadamente alta. Para

<sup>22</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>23</sup> HIERRO ANIBARRO, S., Castillo Plaza, C.A., (2012) “El reaseguro cautivo” en El régimen jurídico de los seguros terrestres y marítimos y su reforma legislativa. Ed: Comares, Granada, p.70

reducir eso, decide fijar su residencia fiscal en España. Como se le exige un tiempo de residencia mínimo de 183 días al año, Franklin alquila un apartamento con su respectivo contrato de alquiler, abre una cuenta bancaria para no residentes y el padrón del municipio donde se localiza el apartamento. En realidad, Franklin no piensa visitar España, pero, de esta manera, ha fijado su residencia fiscal en España, acogiéndose a su sistema de tributación más laxo mientras que mantiene lazos con su país de origen.

El segundo caso son las sociedades de artistas. En este caso, un artista establece una sociedad instrumental en un paraíso fiscal. Dicha compañía es la que le contrata a un precio pactado y es la compañía la que se dedica a pactar con terceros ocupándose de todas las operaciones. De esta manera, es la sociedad la que factura los servicios del artista y obtiene los beneficios de los conciertos.

Por último, señalamos el fraccionamiento de los sueldos de los altos directivos en los grupos multinacionales. Es el caso de un directorio de una multinacional española que opera en toda Europa. Una parte de su remuneración es catalogada como un gasto fiscal por parte de las entidades extranjeras del grupo. Si los países extranjeros tienen convenio fiscal con España, el salario percibido por el directorio por parte de las sociedades filiales extranjeras se gravará en el domicilio de la sociedad filial. De esta manera, resulta ampliamente ventajoso para el directorio si la imposición del país extranjero en cuestión es menor que la tributación española.

## 5. Efectos Económicos de los Paraísos Fiscales.

A lo largo del trabajo hemos visto que una característica principal de los paraísos fiscales es que ostentan una tributación muy baja e incluso nula lo cual es aprovechado por grandes fortunas y grandes empresas para reducir la cantidad de impuestos a la que tienen que hacer frente, esto genera consecuencias perniciosas, siendo más amplias de lo que podría parecer.

Siguiendo a Espinosa, los análisis muestran que los paraísos fiscales provocan una importante evasión fiscal, con la correspondiente deficiencia en los presupuestos nacionales y afectando al Estado del Bienestar<sup>24</sup>.

Estos efectos negativos inciden de manera directa en diferentes aspectos: como puede ser: la reducción de ingresos utilizados por los estados para cumplir sus deberes constitucionales, beneficio de las bajas tributaciones para obtener ventajas competitivas en el mercado pudiendo ofrecer servicios y productos a un precio inferior al de mercado o la estrecha relación que ostentan estos paraísos con la ocultación del beneficio de determinadas actividades ilícitas<sup>25</sup>.

Es difícil de conocer exactamente el volumen económico ocultado en estos paraísos. La propia Comisión Europea publicó en un informe<sup>26</sup> que a finales de 2018 los

<sup>24</sup> ESPINOSA, A. G, “Paraísos fiscales en la globalización financiera”. Historia actual online, nº. 26, Sevilla, 2011, 141-153.

<sup>25</sup> LOPEZ MURCIA, J “la problemática actual de los paraísos fiscales” Revista Colombiana Derecho Internacional Bogotá, N° 10, Colombia, 2007.

<sup>26</sup> Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion : final report, Publications Office, 2021

residentes comunitarios ocultaban en paraísos fiscales una fortuna calculada en 1,7 billones de euros emparejándose al PIB de Italia.

EU Tax Observatory publicó que en 2022 alcanzaba un 10,6% del PIB la cantidad que residentes que tributan en España estaba localizada en paraísos fiscales.

## **6. MEDIDAS PARA EVITAR EL USO DE LOS PARAÍSOS FISCALES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.**

En un mundo altamente globalizado como en el que vivimos, los legisladores españoles han estado continuamente tratando de establecer medidas en cada uno de los impuestos existentes que traten de evitar el uso de paraísos fiscales, así como la erosión de las bases imponibles de estos impuestos. Es obvio que el tiempo pasa muy deprisa y las situaciones cambian con rapidez por lo que siempre deberemos preguntarnos si la evolución que han sufrido los paraísos fiscales superan las medidas establecidas por los legisladores y, de ser así, que se podría hacer para evitarlo.

A continuación, estudiaremos las diferentes medidas establecidas por los legisladores españoles. Debemos ser conscientes de que nos vamos a encontrar con una serie de medidas que el legislador español ha establecido con carácter general para evitar la elusión fiscal junto con un conjunto de disposiciones especiales que se encuentran en el cuerpo normativo de cada tributo en particular.

Otro aspecto fundamental a tener en cuenta es el hecho que esta se trata de una materia con un alto grado de complejidad por lo que existen numerosas discrepancias entre autores dificultando así el construir una lista de criterios generales para la aplicación de dichas normas.

La Ley General Tributaria<sup>27</sup> (en adelante LGT) supone la piedra angular del ordenamiento jurídico español en cuanto a materia de prevención de la elusión y evasión fiscal se refiere. En esta ley se hace referencia a una serie de medidas antielusión utilizadas por la Administración tributaria para contrarrestar los métodos utilizados por los contribuyentes para minorar su tributación. Entre ellas estudiaremos:

- Conflicto en la aplicación de la norma.
- Simulación.
- Calificación del supuesto de hecho.
- Fraude de ley (redacción anterior de la LGT).

### **6.1.1. Conflicto en la aplicación de la norma**

Con la nueva redacción acaecida en el año 2003, se introduce un artículo ampliamente controvertido respecto a su redacción anterior. Dicho artículo se trata del

---

<sup>27</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

artículo 15 LGT donde se establece el “conflicto en la aplicación de la norma” sustituyendo así al fraude de ley del artículo 24 de la ley 30/1983.

El fraude de ley, regulado en la redacción de la LGT de 1983 presentaba serios problemas como, en primer lugar, las propias dificultades teóricas de la figura como tal. En segundo lugar, esta figura contaba con una escasa aplicación práctica y por último, se presentaba el problema de la justificación de las especialidades de la figura con respecto a otros mecanismos anti elusión.

Por todo ello, el legislador decide introducir una nueva figura, el conflicto en la aplicación de la norma. En palabras de Montalvo y Celeste,<sup>28</sup> entenderemos que existe conflicto en la aplicación de la norma cuando el sujeto evite total o parcialmente la ejecución del hecho imponible o, se realicen actos que tienen efectos distintos a los esperados con formas propias de negocios.

Con la introducción de esta figura, observamos tal y como indica Rodríguez Fornós,<sup>29</sup> que se va a crear una figura intermedia entre el fraude de ley y el abuso de derecho tratando de no emplear fórmulas jurídicas demasiado complejas.

En cuanto al concepto, según el artículo 15.1 LGT, se entiende que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Así pues, observamos cómo se van a establecer una serie de requisitos para que se pueda apreciar dicha figura. El primero de ellos va a ser la necesidad de que los negocios o actos resulten artificiosos o impropios para la consecución del fin que se quiere lograr. Con dicho requisito, la legislación va a exigir una comparación entre el negocio lógico y el que pudiera resultar impropio.

En segundo lugar, no se deberá producir otro efecto relevante salvo el mero ahorro fiscal. Por último, el resultado a obtener es el de evitar de manera total o parcial el hecho imponible (o minorar la base o deuda tributaria).

Como efecto de la aplicación de esta figura, se obtiene la aplicación del tributo que hubiera correspondido a los actos o a los negocios usuales suprimiendo así las ventajas fiscales obtenidas. A su vez se liquidarán los intereses de demora sin que pueda proceder la imposición de sanciones.

---

<sup>28</sup> MONTALVO, T y CELESTE, A. Conflicto en la aplicación del principio de legalidad y los principios de lesividad, proporcionalidad y humanidad en la determinación judicial de la pena en el proceso especial de terminación anticipada, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, 2018.

<sup>29</sup> ZABALA RODRÍGUEZ-FORNÓS, A «Sobre la subsistencia del fraude de ley en la nueva ley general tributaria. », en revista para el análisis del Derecho, Indret, Barcelona, 2004, [Consultado 22 enero de 2024.]. Disponible en: <https://indret.com/sobre-la-subsistencia-del-fraude-de-ley-en-la-nueva-ley-general-tributaria/>

### 6.1.2. Simulación

La simulación consiste en una forma financiera y civil que supone la creación de un contrato secreto entre partes en el que se estipula una forma de negocio simulada. Esto tiene como finalidad encubrir el verdadero negocio o uno que no existe. Esta figura se encuentra regulada en el artículo 16 LGT y podremos encontrar dos tipos de simulación, la lícita y la ilícita. Como resulta evidente, únicamente este último modo de simulación va a ser la que dé lugar a la situación antijurídica acarreando el consiguiente delito fiscal.

Como expresa García Berro,<sup>30</sup> la calificación de la simulación tributaria va a estudiar la intención de los sujetos a la hora de actuar a posteriori de la realización del contrato, es decir, va a tener gran relevancia la voluntad de las partes en la determinación del tipo de simulación.

En palabras de Cotero,<sup>31</sup> para considerar una simulación tributaria se debe de dar que el acto jurídico resulte consecuencia de otro propósito que el establecido en el mismo y que, por otro lado, los contratos alcanzados no pertenezcan a la finalidad jurídica del contrato.

En cuanto a las simulaciones, podremos encontrarnos con dos tipos principalmente. En primer lugar, tenemos la simulación absoluta que es cuando el negocio aparente no existe en realidad pero a su vez tampoco hay otro negocio detrás que sea real. Las operativas abarcadas principalmente por este tipo de simulaciones tratan de defraudar a los acreedores bien simulando una disminución de activo o bien un aumento del pasivo. En segundo lugar, tenemos las simulaciones relativas, que se producirán cuando un negocio real se oculta detrás de un negocio aparente.

En caso de que la Administración aprecie simulación en el negocio jurídico, esta será declarada única y exclusivamente a efectos tributarios, esto quiere decir que el negocio no se verá anulado a efectos civiles sino que mantendrá plenamente su eficacia correspondiendo a los tribunales de justicia la anulación del acto.

### 6.1.3. La calificación del supuesto de hecho.

---

<sup>30</sup> GARCIA BERRO; F. « Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. », en Revista Española de Derecho Financiero, nº145, 2010. [revista electrónica] n.145 [Consultado 24 enero de 2024.]. Disponible en: <https://idus.us.es/handle/11441/54827>

<sup>31</sup> COTERO GOMEZ, La simulación tributaria: análisis jurídico y sociológico [Tesis Doctoral Electrónica]. Themis, España, 1998. [Consultado 22 de enero de 2023.] Disponible en: <https://scripta.up.edu.mx/bitstream/handle/20.500.12552/3653/142169.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Como hemos visto a lo largo de todo el Grado, la calificación es una operación indispensable para la aplicación de cualquier norma jurídica por lo que las disposiciones tributarias no iban a ser diferentes. De esta manera, la LGT en su artículo 13, permite la utilización de la calificación como una herramienta anti elusión en algunos casos en los que el obligado tributario no califica correctamente una operación y la Administración se ve obligada a recalificar el supuesto de hecho de manera correcta evitando así la elusión fiscal.

Esta potestad otorgada a la Administración tributaria presenta la cuestión de si va a resultar lícito que la Administración vuelva a calificar el hecho imponible ya que se estaría cambiando la intención expresada por los sujetos que participen en el negocio.

Relacionado con la simulación, en algunos casos nos va a resultar sumamente difícil el diferenciar si se ha producido una calificación errónea o por el contrario se trata de una simulación.

#### 6.1.4. El fraude de ley tributario.

El fraude de ley tributario se encontraba regulado en el artículo 24 de la anterior LGT de 1963. Actualmente, esta figura ha sido sustituida por la figura del conflicto de aplicación de la norma que ya se ha analizado anteriormente. Cabe destacar que a pesar de que la nueva redacción de la norma no contempla esta figura, la disposición adicional tercera detalla que para los actos o negocios que se hayan realizado antes del uno de julio de dos mil veinticuatro sí les será de aplicación el fraude de ley.

Para comprender el concepto de fraude de ley, nos basaremos en las palabras de Silvina Bacigalupo,<sup>32</sup> quien establece que un hecho se realiza en fraude de ley cuando se produce un resultado contrario a la ley, pero amparado por otra disposición de finalidad diferente.

En la STS 2956/2010<sup>33</sup> el tribunal establece una serie de requisitos para apreciar el fraude de ley tributario que consisten en:

- a) la doble presencia de una norma de cobertura y otra eludida de carácter esencialmente tributaria.
- b) el empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción.
- c) la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados, de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos.
- d) la consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar, pero que el ordenamiento la impone.

---

<sup>32</sup> BACIGALUPO, S., «Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en fraude a la ley tributaria» en Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay, n.4, 2009, p. 20.

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso, Sección 2<sup>a</sup>), núm. 2956/2010 del 29 abril de 2010.

## **7. LA OCDE EN SU LUCHA CONTRA LOS PARAÍSOS FISCALES.**

La OCDE, tal y como la conocemos actualmente, tiene sus orígenes en la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) la cual se creó en 1948<sup>34</sup>

Actualmente está compuesta por 38 países y posee su sede en París. En 1998 la OCDE publicó un informe titulado ‘Harmful Tax Competition: An emerging global issue’ siendo una medida de identificación y lucha contra los paraísos fiscales

En el informe anterior contratataba cuatro criterios<sup>35</sup> para la determinación de un paraíso fiscal:

El primer criterio era la existencia de impuestos muy leves o la nulidad de los mismos. Este punto era imprescindible para saber la prejudicialidad del régimen fiscal de un país que podía ser ocasionada por una baja base imponible.

Como segundo criterio definido por el informe tenemos la falta efectiva de información, este aspecto es muy importante ya que permite asegurar el cumplimiento de las leyes tributarias de los estados si un país no está supuesto a compartir su información fiscal con otros países o no la comparte, existe la posibilidad de que aplique un régimen fiscal prejudicial.

En el año 2000 la OCDE publicó un informe con el nombre de ‘Towards global tax co-operation’ en el cual identifica a los territorios o estados que poseían los requisitos para ser considerados paraísos fiscales, también permitía la posibilidad a de adherirse a este proyecto a estados no miembros.

La falta de transparencia de los estados es otro de los criterios que estipulaba el informe de 1998. Con ello se pretendía garantizar una aplicación clara de las leyes. Supone una gran dificultad que las propias autoridades fiscales puedan aplicar justa y eficazmente la legislación si hay una falta material de transparencia.

Como cuarto requisito nos encontramos con el criterio de ausencia de actividades sustantivas el cual es el reflejo de que la ausencia de estas supone un interés meramente fiscal frente a las inversiones y operaciones que trata de atraer un estado.

## **8. LA UE ANTE LA PROBLEMÁTICA DE LOS PARAÍSOS FISCALES.**

No cabe duda de que la globalización está ejerciendo una clara influencia en la planificación fiscal de todos los países. La globalización, tal y como detalla Serrano

---

<sup>34</sup> OECD. ORG [Tesis Consultado 7 febrero 2024] vhttps://www.oecd.org/espanol/46440894.pdf

<sup>35</sup> Proyecto de la OCDE sobre las prácticas fiscales perniciosas [Consultado 7 febrero 2024] Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/informesOCDE/04\_ProyectoOCDE.pdf

Antón,<sup>36</sup> ha tenido un impacto enorme en la forma en que las multinacionales están organizadas y dirigidas. Esta situación, como es lógico, ha sido aprovechada por las empresas para aumentar su volumen de negocio pero a su vez, ha surgido la problemática del incremento de beneficios a través del uso de lagunas o incongruencias fiscales que van a permitir la reducción del valor de la contribución tributaria a realizar.

Como resulta lógico, esta situación va a repercutir de manera negativa en la salud de la economía pública de los estados donde se sufra esta elusión derivando en el empeoramiento del bienestar final de los habitantes del país.

Es por todo ello que el dos de marzo de dos mil dos, el Consejo Europeo decide emitir un comunicado pidiendo al Consejo y a la Comisión la elaboración de una serie de métodos.

Para mejorar la lucha contra el fraude fiscal, posteriormente se elabora un comunicado donde se anuncia la preparación de un plan con 34 medidas concretas que permitirán mejorar la cooperación administrativa a la vez que se apoya a los estados miembros dirigiendo recomendaciones específicas. Entre dichas medidas concretas se encuentra la elaboración de disposiciones contra las prácticas abusivas en la legislación europea derivando posteriormente en las directivas que a continuación analizaremos.

## 8.1 Directiva (UE) 2016/1164

La Directiva (UE) 2016/1164<sup>37</sup> por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior introduce un ámbito de aplicación muy característico donde detalla que será de aplicación “a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros”. De esta manera se incluye a todas las entidades incluidas las filiales de empresas que tengan la sede en terceros países.

A continuación, realizaremos un estudio detallado de las medidas adoptadas en dicha directiva:

### Limitación de intereses:

Esta medida se recoge en el artículo 4 de la directiva que establece que “los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el período fiscal en que se sufraguen únicamente hasta el 30 % de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones”.

Con esta fórmula, se pretende evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios fuera del estado desincentivando el pago de intereses excesivos. De igual manera, con esta medida se limita de gran manera la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios.

---

<sup>36</sup> SERRANO ANTÓN, F. «Planificación fiscal agresiva: últimos avances en BEPS y en la UE» en Revista Quincena fiscal nº 3/2015.

<sup>37</sup> 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

Tal y como detalla Álvarez Barbeito<sup>38</sup>, esta fórmula ya había sido introducida en España en su artículo 16 BIS basándose en el modelo alemán.

Imposición de salida:

Esta medida en particular se encuentra en el artículo 5 de la directiva donde se recoge que: “un contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales”. Con esta fórmula, lo que se pretende es la imposición de un tributo sobre el valor de mercado de los activos financieros que se transfieran al exterior en una serie de circunstancias concretas.

En el caso particular donde se diera un caso de doble imposición, el contribuyente se podría beneficiar de la deducción pertinente según las circunstancias.

Cláusula general anti elusión:

Llegando al artículo 6 de esta norma, nos encontramos con que se redacta una medida con el objetivo de prevenir que se tenga en cuenta ningún mecanismo falseado con el objetivo de desvirtuar la finalidad de la normativa. Esta cláusula lo que nos va a permitir es que si se sospecha que un acuerdo de carácter comercial se ha formalizado única y exclusivamente en base a motivos fiscales, el acuerdo será ignorado denegándose la aplicación de los beneficios fiscales que se pretendían conseguir.

Normas anti - híbridas:

Las situaciones de asimetría híbridas consisten en supuestos entre un Estado miembro y una empresa que se encuentra asociada a otro estado miembro donde el resultado es atribuible a diferencias en la calificación jurídica pudiendo producir principalmente dos efectos tributarios:

- Una doble deducción
- Una deducción de un pago en el estado donde va a tener el origen el pago sin que se incluya en otro estado (conocido como deducción sin inclusión).

Ante dicha problemática, la directiva establece en su artículo 9, que para el caso de doble deducción, los gastos sólo serán deducibles en el Estado en el que se haya originado el pago correspondiente. En cuanto a la deducción sin inclusión, el Estado de origen no permitirá la deducción fiscal del gasto.

## 8.2 Directiva (UE) 2017/952

Una vez analizada la Directiva 2016/1164, las partes no vieron satisfechos los propósitos del artículo 9 en lo referente a los mecanismos concernientes a las asimetrías híbridas debido fundamentalmente a que la Directiva ATAD solo abarcaba las asimetrías que se derivan de la relación entre los regímenes derivados de la interacción

---

<sup>38</sup> ÁLVAREZ BARBEITO, P, “Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal”, Acebo & Pombo, Galicia, 2016.

del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros.<sup>39</sup> De esta manera, se creyó conveniente implicar en estas asimetrías híbridas a terceros países. Por todo lo anterior, surge esta segunda directiva que consiste básicamente en una modificación de su predecesora.

A continuación, estudiaremos los aspectos más relevantes que modifica esta nueva directiva:

En primer lugar, se va a ampliar el ámbito de aplicación de la ley especificando que “el artículo 9 bis también se aplicará a todas las entidades que sean tratadas como transparentes a efectos tributarios por un Estado miembro”.

A continuación, se realiza una modificación del artículo 2.4 por el cual pasa a considerarse que se ostenta relación de asociación con el contribuyente aquellas personas físicas o entidades que participen de manera directa o indirecta en al menos el 50% de los derechos de voto.

Llegamos así a la modificación en profundidad del artículo 9 donde vamos a comenzar por la inclusión de una nueva redacción de asimetría híbrida que consistirá en “una situación en la que esté implicado un contribuyente o, con respecto al artículo 9 apartado 3, una entidad cuando...” seguido por una lista de fundamentales situaciones que tratan de abarcar toda la complejidad del tema donde se incluye la relación con terceros países.

Siguiendo con la modificación del artículo 9, se incluyen numerosos apartados que recogen siete supuestos diferentes como son:

- Asimetría de instrumentos financieros: Que será la situación donde intervienen dos elementos, el instrumento financiero y la diferencia de calificación.
- Asimetría de entidades híbridas: Surgiendo esta situación cuando una entidad considerada transparente en un estado en el que reside, y pleno contribuyente en una segunda jurisdicción con la que mantiene interacciones. Esta situación posibilita una doble deducción, una deducción sin inclusión o una deducción sin inclusión inversa.
- Transferencias híbridas: Surgiendo esta situación cuando dos ordenamientos implicados difieren a la hora de realizar la calificación entre cedente o cesionario al titular del pago.
- Asimetrías importadas: Esta figura se da cuando, como resultado de una asimetría híbrida habida en países no miembros de la Unión Europea, surge efecto en algún estado miembro.
- Asimetrías híbridas especiales e invertidas:

---

<sup>39</sup> MARIA CLEMENTE (2020). La política de antielusión fiscal en la esfera europea; en concreto: las Directivas (UE) 2016/1164 y 2017/952). Trabajo de fin de Grado, Universidad de Zaragoza.

## **9. MEDIDAS ADOPTADAS POR OTROS PAÍSES.**

### **9.1 Medidas anti paraísos fiscales en Reino Unido.**

El legislador británico opta por evitar el fraude fiscal a través de compañías offshore con la introducción de la figura de las CFC (Controlled Foreign Companies). Estas CFC resultan ser empresas que no residen en el Reino Unido pero que están controladas por una o más personas, física o jurídica, que posean un régimen fiscal privilegiado en su lugar de residencia.

De esta manera, los beneficios obtenidos por este tipo de sociedades se verán gravados con un 10% en el Reino Unido.

El hecho de estar controladas va a suponer que los accionistas sean capaces de asegurar que los asuntos de la empresa se llevan a cabo conforme a sus deseos.

Otra medida entorno a la cual se articula el sistema británico es el denominado Gateway test. Con esta medida, se pretende proporcionar un procedimiento de evaluación para determinar si una fuente de ingresos de una CFC se ha desviado artificialmente desde el Reino Unido. En el caso de que así sucediera, esta fuente tendría que pasar por la puerta de entrada y someterse a gravamen.

### **9.2 Medidas anti paraísos fiscales en Francia.**

Francia en su lucha contra la evasión fiscal lo hace a través de una serie de medidas que tienen su fuente en el derecho interno, la LOI n° 2009-1674 , en su artículo 57 regula el impuesto de la renta sobre empresas que son directamente dependientes o poseen empresas fuera de Francia.

En base a esta disposición<sup>40</sup>, ‘los beneficios transferidos indirectamente a estas últimas, ya sea mediante aumento o reducción del precio de compra o de venta, o por cualquier otro medio. , se incorporan a los resultados registrados en las cuentas. El mismo procedimiento se aplica a las sociedades que dependen de una sociedad o de un grupo que también controla sociedades situadas fuera de Francia.’

Otra situación regulada por la jurisdicción francesa es acerca de la remuneración que tiene por objeto la prestación de servicios en Francia que es declarado en el extranjero, teniendo de ejemplo de un cantante que actúa a través de una estructura societaria con apariencia de legalidad.

Es por ello que desde 1980, los beneficios frutos de la prestación de un servicio por personas domiciliadas en Francia que son percibidos por aquellas otras personas que tienen su domicilio o residen fuera de Francia serán objeto de gravamen.

---

<sup>40</sup> LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art 57.

### 9.3 Medidas anti paraísos fiscales en Portugal.

En lo que respecta a Portugal, ya en su Ley General Tributaria de 1998 detalla en su artículo 38 que: “son ineficaces en el ámbito tributario los actos o negocios jurídicos esencial o principalmente dirigidos, por medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas, a la reducción, eliminación o postergación temporal de impuestos que serían debidos”<sup>41</sup>.

En su Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas (CIRC), ataja los precios de transferencia estableciendo que se facilita a la administración a corregir precios cuando se certificara que estos eran establecidos en condiciones diferentes a las que serían normalmente acordadas entre personas independientes.

## 10. CONCLUSIONES.

Con todo lo estudiado a lo largo del presente trabajo, podríamos señalar lo siguiente, tras un amplio debate acerca de las diferentes ideas mostradas por la doctrina.

En primer lugar, el paraíso fiscal ha evolucionado a lo largo de los años desde su origen. Concebido en un primer lugar como una figura estática donde los diferentes sujetos podían beneficiarse de una tributación más laxa, el paraíso fiscal se configura hoy en día como un ente vivo. Vivo en el sentido en que no se limita a recibir fondos de los operadores del mercado, sino que lleva a cabo una serie de operaciones activas para atraer esa inversión y dotarla de una imagen de licitud nunca antes vista con anterioridad. Vemos pues, como se ha señalado con anterioridad, que estas figuras se van a convertir en verdaderos operarios del sistema financiero y comercial internacional.

Con el concepto de paraíso fiscal claro, hemos podido identificar una serie de características que reúnen estos entes. La doctrina junto con los diferentes organismos internacionales coincide en que va a resultar fundamental la baja tributación ofrecida a los sujetos no residentes, la falta de transparencia en cuanto a operaciones financieras y la facilidad de inscripción de sociedades en la jurisdicción en cuestión. Esto resulta de gran ayuda a la hora de identificar jurisdicciones que podrían considerarse paraíso fiscal.

Para combatir de manera eficaz el uso de los paraísos fiscales, hemos realizado un análisis exhaustivo de las operativas más comunes que se dan en dichas jurisdicciones. De esta manera, hemos observado que su gran mayoría se van a basar en cambio de domicilios fiscales a la jurisdicción en cuestión, así como la creación de sociedades que residan directamente en el paraíso fiscal y con las que se va a realizar algún tipo de operación.

Una vez estudiado todo lo relacionado con los paraísos fiscales y las operaciones utilizadas en ellos, se ha procedido a cuantificar las pérdidas ocasionadas por dichas

---

<sup>41</sup> <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775>

malas prácticas llegando a la conclusión de que las pérdidas en la tributación de un país debido a los paraísos fiscales, puede resultar de gran gravedad pues afecta de gran manera al tesoro público.

Con la cuantificación del problema y como resultaba obvio, los diferentes países y organizaciones no podían quedarse parados, por lo que realizamos un estudio de las diferentes medidas tomadas en España tomando como norma base la Ley General Tributaria llegando a la conclusión de que lo que refleja dicha Ley van a ser unas medidas generales aplicables a la totalidad de los tributos, a la vez que se legisla en particular normas concretas en cada uno de los impuestos presentes en el estado español.

Para no limitarnos al ámbito nacional y poner en contexto esas decisiones del legislador español, se realiza un análisis de las decisiones tomadas por la OCDE a la hora de definir los criterios para considerar una jurisdicción como paraíso fiscal.

De igual manera, analizamos las disposiciones de la UE observando que, como norma general, sus operaciones para evitar la evasión fiscal van a consistir en la imposición de un tributo a los elementos financieros que se traten de sacar de la unión, siempre y cuando tengan como destino uno de estos paraísos fiscales.

En último lugar, se cree conveniente hacer mención a diferentes medidas tomadas por países observando que todas ellas giran en torno a una idea común consistente en gravar directamente los beneficios de las empresas residentes en paraísos fiscales pero que estén controladas por sociedades nacionales.

Así pues, como conclusión final cabe destacar que a pesar de que la figura del paraíso fiscal es ampliamente mencionada en el día a día, existe un gran desconocimiento acerca de la misma entre la sociedad en general. En este trabajo, se ha pretendido realizar u estudio de todo lo concerniente a la misma comenzando desde lo más básico como su definición hasta llegar a sus efectos y las medidas que han tomado los diferentes países para evitar sus daños.

No cabe duda que, al igual que lo hacen los sistemas financieros, los paraísos fiscales no van a permanecer estáticos en el tiempo, sino que van a sufrir cambios. Así pues, el legislador no se puede quedar atrás y debe anticiparse a esos cambios si se pretende minimizar los daños provocados por las operativas con dichas jurisdicciones en el estado en cuestión.

## 11. BIBLIOGRAFÍA.

### 11.1 Bibliografía de Autores.

- AUBRY, M. y DAUPHIN, T., *Bancos en el exilio: como los principales bancos europeos se benefician de paraísos fiscales*, Oxfam, 2017
- ÁLVAREZ BARBEITO, P, “Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal”, Acebo & Pombo, Galicia, 2016.

- BACIGALUPO, S., «Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en fraude a la ley tributaria» en *Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay*, n.º 4, 2009.
- BEUCHAMP, A., *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Grasset, Paris, 1992
- CARRASCOSA GONZALEZ, J., Sociedades fantasma y el derecho internacional privado en *Revista electrónica de estudios internacionales*, nº 27, 2014, Universidad de Murcia.
- CHAVAGNEUX, C y PALAN, R., *Los paraísos fiscales*, El viejo topo, Barcelona, 2007.
- COTERO GOMEZ., *La simulación tributaria: análisis jurídico y sociológico*, Themis, España, 1998.
- GARCIA BERRO; F., «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación.» en *Revista española de derecho financiero*, nº145, 2010.
- ESPINOSA, A. G., ‘Paraísos fiscales en la globalización financiera” en *Historia actual online*, nº. 26, Sevilla,
- GARCIA NOVOA, C., «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», en *Quincena Fiscal*, nº 9, 2006.
- GUTIERREZ DE PABLO, G., *Análisis jurídico de los paraísos fiscales y medidas para evitar sus efectos*, Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica, Málaga, 2015.
- FERRE NAVARRETE, M., «Los Paraísos fiscales y las medidas anti paraíso» en *Manual de Fiscalidad Internacional II*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- GORDON, R., *Tax Avení and their use by EEUU Tax Payers an Overview*, Books for Business, 2022 pg. 127.
- HIERRO ANIBARRO, S., Castillo Plaza, C.A. “El reaseguro cautivo” en *El régimen jurídico de los seguros terrestres y marítimos y su reforma legislativa*. Comares, Granada, 2012.
- Hernández, J., *Los paraísos fiscales, plataformas de los mercados financieros*, Boletín del Centro de Documentación Hegoa, nº36, 2013.
- HOBSBAWM, E., *Historia del siglo xx*, Crítica, Buenos Aires, 1998.
  
- LOPEZ MURCIA, J., “La problemática actual de los paraísos fiscales” en *Revista Colombiana Derecho Internacional Bogotá*, N° 10, Colombia, 2007.
  
- MARIA CLEMENTE (2020). *La política de anti elusión fiscal en la esfera europea; en concreto: las Directivas (UE) 2016/1164 y 2017/952*. Trabajo de fin de Grado, Universidad de Zaragoza.

- MARTINEZ DIAZ, L. «*Planificación Fiscal Internacional*», Universidad de Valladolid, Valladolid, 2017.
- MONTALVO, T y CELESTE, A. *Conflicto en la aplicación del principio de legalidad y los principios de lesividad, proporcionalidad y humanidad en la determinación judicial de la pena en el proceso especial de terminación anticipada*, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, Chiclayo, 2018.
- ROSEMBUJ, T., "La competencia fiscal lesiva", en *Impuestos*, nº.3, 1999.
- SERRANO ANTÓN, F., «Planificación fiscal agresiva: últimos avances en BEPS y en la UE» en *Revista Quincena fiscal* nº 3,2015.
- SPITZ, B., *Planificación fiscal internacional*, Deusto, Bilbao, 1992
- URRY, J., La deslocalización de la riqueza, Capitán Swing, España, 2017.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNÓS, A., «Sobre la subsistencia del fraude de ley en la nueva ley general tributaria. », en *Revista para el análisis del Derecho*, Indret, Barcelona, 2004.

## 11.2 Legislación.

- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Circular 1/2011, de 1 de junio, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art 57.

