



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES  
Y JURÍDICAS DE ELCHE.**

**Grado en Derecho**  
**Curso 2022/2023**  
**Trabajo fin de grado**

---

# ANÁLISIS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UN ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO ENTRE ESPAÑA E IRLANDA

---

**KATHERINE ANDREA CHECA MORENO**  
**TUTOR: JUAN BENITO GALLEGU LÓPEZ**

## **ÍNDICE**

<i>I. Introducción</i> .....	<b>4</b>
<i>II. Resumen</i> .....	<b>4</b>

<b>III. Impuesto sobre Sociedades .....</b>	<b>5</b>
1. Cuestiones generales .....	5
2. Impuesto sobre Sociedades en España e Irlanda .....	6
2.1. Marco conceptual, normativa, ámbito de aplicación, y la competencia fiscal .....	6
2.2. Hecho imponible .....	7
2.3. El contribuyente .....	8
2.4. La residencia, el domicilio fiscal y exenciones .....	10
2.5. La base imponible y exenciones .....	12
2.6. El tipo de gravamen, cuota íntegra y cuota líquida .....	19
2.7. Deducciones, cuota líquida y pago .....	22
3. Evolución del IS y CT .....	27
3.1. Evolución histórica y cambios recientes .....	27
<b>IV. Relevancia de las operaciones comerciales entre España e Irlanda .....</b>	<b>30</b>
<b>V. Fiscalidad internacional de los beneficios empresariales .....</b>	<b>33</b>
1. Aspectos generales de la doble imposición de los beneficios empresariales .....	33
2. Competencia fiscal .....	34
3. Medidas unilaterales de España e Irlanda para corregir la doble imposición .....	36
3.1. Concepto general .....	36
3.2. Medidas unilaterales de España .....	37
3.3. Medidas unilaterales de Irlanda .....	40
<b>VI. Convenios de doble imposición .....</b>	<b>41</b>
1. Concepto .....	41
2. Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. 39	41
3. Esquema del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.....	42
4. Convenio de doble imposición entre España e Irlanda .....	44
4.1. Aspectos generales .....	44
4.2. Análisis de determinadas rentas.....	47
4.2.1. Los beneficios empresariales.....	47
4.2.2. Las empresas asociadas.....	48
4.2.3. Dividendos.....	49
4.2.4. Cánones .....	50
a) Caso Dell.....	51
b) Caso grupo U2 .....	53
<b>VII. Derecho de la Unión Europea (DUE).....</b>	<b>55</b>
1. Introducción.....	55
2. Fiscalidad Directa de la UE.....	56
<b>VIII. Organización de Cooperación al Desarrollo Económico (OCDE) .....</b>	<b>60</b>
1. Aspectos generales .....	60
2. Instrumento Multilateral de la OCDE (MLI)BEPS.....	66
3. Acuerdo sobre el impuesto mínimo global .....	67

4. Efectos del impuesto mínimo global.....	69
5. Tipo de gravamen vs tipo de gravamen efectivo .....	71
a) El café doble irlandés – Caso Apple .....	73
b) Sándwich doble irlandés-holandés – Caso Google.....	74
<b><i>IX. Análisis de la situación actual y futura .....</i></b>	<b>75</b>
1. Ventaja fiscal efectiva respecto a los países con menores tipos de gravamen fiscal .....	75
2. ¿Es necesario la armonización de la fiscalidad directa de los Estados miembros de la UE? .....	76
3. Emprender en España o en Irlanda .....	76
<b><i>X. Conclusiones.....</i></b>	<b>77</b>
<b><i>XI. Bibliografía .....</i></b>	<b>79</b>
<b><i>XII. Normativa y jurisprudencia.....</i></b>	<b>85</b>
<b><i>XIII. Webgrafía .....</i></b>	<b>86</b>



Tabla 1: Exención de dividendos .....	8
Tabla 2: Exenciones en el IS .....	9
Tabla 3: Exenciones en el CT .....	10
Tabla 4: Empresas no residentes con EP .....	12
Tabla 5: Esquema de liquidación del IS .....	14
Tabla 6: Breakdown of CT .....	15
Tabla 7: Tabla de amortización y depreciación fiscal oficial .....	17
Tabla 8: Ejemplo de deducción en España e Irlanda. ....	23
Tabla 9. Impuestos sujetos al CDI en España e Irlanda .....	42
Tabla 10: Ingresos fiscales totales .....	57
Tabla 11: Pilares de la OCDE .....	63



## **I. Introducción**

Nuestra sociedad está compuesta por todas las personas que la formamos, dentro de esta clasificación tenemos las personas físicas, las personas jurídicas y los entes sin personalidad. Todos tenemos un papel fundamental en la sociedad que cumplimos automáticamente con la sola motivación de nuestra razón, pero el ser humano es un ser imperfecto y para regular los diferentes comportamientos que pueden darse surgen ciertas normas que todos aceptamos y debemos cumplir por el bien de nuestra sociedad en su conjunto; entre estas normas de actuación y comportamiento tenemos las normas tributarias.

El estado juega un papel crucial en el establecimiento de estas normas, a lo largo de este trabajo fin de grado observaremos como diferentes Estados han tomado diferentes decisiones en cuanto a la tributación en sus países y como ello ha afectado al más ultimo ser de su sociedad.

El presente trabajo está enfocado sólo en la realización de un análisis del impuesto sobre sociedades de las empresas en el ámbito internacional, y más en concreto en España e Irlanda.

El motivo fundamental de la elección de este tema concreto es el gran atractivo que tiene el funcionamiento tributario de las grandes empresas, y cómo las decisiones en materia tributaria que toman los Estados pueden definir el futuro de todo un país, de sus empresas y sobre todo y más importante de sus gentes y de su bienestar.

## **II. Resumen**

Para lograr el objetivo del trabajo que es realizar una comparativa del impuesto sobre sociedades español e irlandés en primer lugar analizaremos ambos impuestos, destacando las similitudes y diferencias más llamativas en su determinación, ya que por motivo de extensión no se podrá ahondar a fondo en cada impuesto.

Posteriormente se verá la relevancia que tienen las operaciones comerciales entre España e Irlanda para tener idea de cuán importante son las relaciones comerciales internacionales, en específico, entre estos países.

Una vez entendido el funcionamiento de ambos impuestos, se procederá al análisis en el ámbito internacional, tanto desde la perspectiva de la Unión Europea (en adelante UE) como desde la perspectiva de la Organización para la Cooperación y Desarrollo

Económico (en adelante OCDE), para por fin, terminar de entender cómo funcionan los convenios de doble imposición, en específico, el convenio de doble imposición entre España e Irlanda.

Además, se analizará también los casos más mediáticos, que nos muestran la importancia de los conceptos tratados, por ejemplo, el problema de las lagunas en los sistemas tributarios y cómo las empresas logran aprovecharlas para su beneficio, así como la falta de armonización en materia tributaria internacional que provoca que algunas grandes empresas puedan eludir los impuestos sobre beneficios. Por supuesto, se verá también como se trata de paliar estas prácticas tanto desde la UE como desde la OCDE, veremos los instrumentos y medidas utilizados y que se ponen a disposición de los Estados.

Para terminar, se realizará una pincelada acerca de la conveniencia de la armonización fiscal entre los Estados y finalmente un breve comentario personal acerca de este trabajo.

### **III. Impuesto sobre Sociedades**

#### **1. Cuestiones generales**

En cuanto a tributación se refiere encontramos dos grandes tipos gravámenes según se trate de personas físicas o jurídicas, por un lado, el de rentas de las personas físicas (IRPF) en España y el *Personal Income Tax* (PAYE) en Irlanda, cuya finalidad a grandes rasgos es el gravar las rentas obtenidas por las personas físicas; por otro lado con el fin de gravar las rentas obtenidas por las personas jurídicas, en España existe el llamado Impuesto sobre Sociedades, en adelante IS, mientras que en Irlanda se realiza mediante el *Corporation Tax*, en adelante CT, es en éstos últimos en los que centraremos nuestro análisis a lo largo de todo este trabajo.

Cuando hablamos del IS o CT nos referimos a aquel gravamen que se aplica a las personas jurídicas y que recae sobre los beneficios obtenidos producto de su actividad económica.

Se trata de un impuesto básico que existe en prácticamente todos los Estados modernos, siendo, en teoría, una fuente importante de ingresos para dichos Estados. Como veremos más adelante, los regímenes tributarios no son iguales y los efectos económicos de cómo afectan las decisiones políticas que concierne al sistema tributario van a depender del Estado en cuestión y de su atractivo en el marco internacional como posible domicilio fiscal para las empresas.

Para realizar un análisis más profundo partiremos del análisis de dos países en específico, España e Irlanda, de forma que iremos viendo las diferencias y semejanzas de la parte de sus sistemas tributarios concernientes al Impuesto sobre Sociedades, así como los problemas que han podido surgir y los caminos de solución a los mismos.

## 2. Impuesto sobre Sociedades en España e Irlanda

### 2.1. Marco conceptual, normativa, ámbito de aplicación, y la competencia fiscal

El IS en España se regula mediante la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*<sup>1</sup> (en adelante LIS), el *Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, del Reglamento del impuesto sobre sociedades*<sup>2</sup> (RIS) y en la *Orden HFP/379/2022, de 28 de abril, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica*.<sup>3</sup>

En Irlanda, el ordenamiento jurídico a diferencia del caso español es un sistema de *Common Law*, es decir, la jurisprudencia es una parte clave en el que se basan las decisiones jurídicas. En lo que concierne a la materia tributaria, todas las nuevas leyes o las modificaciones a las mismas siguen un procedimiento parecido al español y una vez elaboradas se añaden al equivalente al BOE Español, el *Irish Statute book*<sup>4</sup>.

En lo referente al IS, su equivalente en Irlanda es el CT, su regulación se encuentra en el *Corporation Tax Act, number 7 of 1976*, en adelante CTA y en el *Taxes Consolidation Act, 1997, part II chapter 2, Corporation Tax*.

Tanto el IS como el CT son tributos de carácter directo que grava toda la renta que obtiene el contribuyente, de naturaleza personal (puesto que se tiene en cuenta algunas situaciones de los contribuyentes que influyen en la cuantía del impuesto), periódico (debe realizarse

---

<sup>1</sup> BOE – A – 2014 – 12328. (Última consulta mayo 2023).  
Disponibile en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>.

<sup>2</sup> BOE – A – 2015 – 7771 (última consulta mayo 2023).  
Disponibile en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2015/07/10/634/con>.

<sup>3</sup> BOE – A – 2022 – 7188 (última consulta mayo 2023).  
Disponibile en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2015/07/10/634/con>.

<sup>4</sup> Electronic Irish Statute Book (en adelante EISB) <https://www.irishstatutebook.ie/>.

---

cada determinado tiempo, siendo normalmente anual) y proporcional (el porcentaje del tipo de gravamen siempre es el mismo independientemente de los ingresos generados, aunque pueden existir diferentes tipos de gravamen dentro del mismo impuesto).

Respecto al **ámbito de aplicación**, tanto la LIS como la CTA, su regulación se extiende a todo el territorio nacional, siendo competencia exclusiva del Estado; en el caso español sin perjuicio de lo correspondiente a los regímenes forales de Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio económico con Navarra, y como peculiaridad lo concerniente a Canarias, que, siendo un territorio sujeto a la LIS goza de varios beneficios fiscales, por otro lado, en el caso irlandés parece no haber diferencias significativas respecto al *Corporation tax* entre sus condados.

En cuanto a la Administración tributaria que ostenta la **competencia fiscal**, en el caso español la autoridad en materia tributaria es la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) mientras que en el caso irlandés es *The Office of the Revenue Commissioners* (HMRC, en adelante *Revenue*).

## 2.2. Hecho imponible

En el impuesto español,<sup>5</sup> el hecho imponible del IS es la obtención de renta por el contribuyente, independientemente de su fuente u origen, es decir, todas las rentas obtenidas en cualquier parte del mundo e independientemente del lugar de donde sea el pagador<sup>6,7</sup>, esto no dista del HI en el caso del CT, que se describe como la obtención de todas las rentas de las sociedades residentes irlandesas, independientemente de lugar en el que se obtengan<sup>8</sup>.

A continuación, veremos las operaciones más importantes que resultan exentas de integrarse en la Base Imponible en cada país:

---

<sup>5</sup> El hecho imponible se encuentra regulado en los artículos 4 y 7.2 de la LIS.

<sup>6</sup> A esto debe añadirse que, en el caso español, existen regímenes especiales cuyas rentas obtenidas se regulan de otra forma, en el artículo 4.1. de la LIS nos habla del régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas. Mientras que en el 4.2. nos habla del régimen de transparencia fiscal internacional.

<sup>7</sup> Tomás García Luis: Capítulo "Impuesto sobre sociedades I" del manual *Derecho tributario: parte especial*". Madrid Tecnos 2022. <sup>8</sup> CTA 1976. Sección 6.

- Exención de los dividendos

Tabla 1: Exención de dividendos

España <sup>8</sup>	Irlanda <sup>10</sup>
<b>Dividendos recibidos de empresas nacionales</b>	
Exención del 95% de los dividendos <sup>9</sup> . La empresa debe tributar por el 5% restante.	Exención del 100% de los dividendos.
<b>Dividendos recibidos de empresas extranjeras</b>	
Exención del 95% de los dividendos cuando se de uno de los siguientes requisitos: 1. La empresa debe haber tributado en el país de origen por un impuesto análogo de al menos el 10%. 2. Tener suscrito un Convenio de doble imposición con el país de origen.	No están exentos, por norma general deben tributar al 25% o al 12,5% en algunos casos.

Fuente: elaboración propia a partir de datos extraídos de la LIS y Worldwide Tax Summaries (en adelante PWC).

- Exención de las rentas que se obtengan en el extranjero a través de un Establecimiento permanente (en adelante EP), pues las mismas son gravadas en el lugar donde se encuentra dicho EP<sup>10</sup>.

### 2.3. El contribuyente

El contribuyente en el IS,<sup>13</sup> es toda persona jurídica que tenga su residencia en territorio español, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, así como las

<sup>8</sup> Artículo 21.1 de la LIS. A partir del 1 de enero de 2021, cuando se trate de una participación de más del 5% del capital o de los fondos propios, o que el valor de la adquisición supere los 20.000.000€ y que se haya poseído al menos durante 1 año o se mantenga durante ese período si aún no se hubiese cumplido. (3).

<sup>10</sup> PWC.: “Corporate-Income determination” March 2023. Disponible en: <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/income-determination>. (Última consulta mayo 2023).

<sup>9</sup> Es posible la exención del 100% bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

<sup>10</sup> Artículo 7 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre renta y las ganancias de capital. <sup>13</sup> Regulado, en el caso español, en el artículo 7 de la LIS.

sociedades agrarias, fondos de inversión, uniones temporales de empresas, fondos de capital-riesgo, fondos de pensiones... entre otros;

En el caso irlandés se entiende por sujeto contribuyente también toda *Company* (Entidad) residente en territorio irlandés con personalidad jurídica, excluidas las entidades siguientes<sup>14</sup>:

- Las juntas de salud.
- El Comité de educación vocacional.
- Los Comités de agricultura.
- Autoridades locales y cualquier organismo de servicios de gobierno local.

Una vez explicado lo anterior, cabe mencionar que existen exenciones en el impuesto español por motivo de la clase de persona jurídica de la que se trata, por un lado, tenemos las exenciones totales y por el otro las exenciones parciales.

Tabla 2: Exenciones en el IS

Totalmente exentas <sup>15</sup>	Parcialmente exentas <sup>16</sup>
Estado, CCAA, Entidades Locales	Entidades e instituciones sin ánimo de lucro
Organismos autónomos del Estado y entidades de Derecho Público	Uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas
Consejo internacional de Supervisión pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas	Colegios profesionales, asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y sindicatos.
Entidades Gestoras y Servicios comunes de la SS.SS.	Fondos de promoción de empleo de instituciones
Real Academia Española y similares	Mutuas colaboradoras de la SS.SS
Agencias Estatales	Entidades de Derecho Público, Puertos del Estado y Autoridades Portuarias
BC, FGD, FOGAIN	Partidos políticos

Fuente: Elaboración propia a partir de la LIS.

<sup>14</sup> Sección 1, parte I. CTA 1976.

<sup>15</sup> Artículo 9.1. de la LIS.

<sup>16</sup> Artículo 9.2, 9.3 y 9.4 de la LIS.

En el impuesto irlandés, las entidades cuyos ingresos se encuentran exentos se recogen en la siguiente tabla<sup>11</sup>:

*Tabla 3: Exenciones en el CT*

Exenciones
<i>Bord Gáis Éireann / ERVIA</i>
Entidades autorizadas en virtud de una licencia otorgada por el ministro de Hacienda según la Ley de Lotería Nacional de 1986
The Dublin Docklands Development Authority
The pensions Board
The Irish Horseracing Authority
The Irish Thoroughbred Marketing Limited
The Tote Ireland Limited

*Fuente: TCA, 1997*

## 2.4. La residencia, el domicilio fiscal y exenciones

Cómo se ha mencionado anteriormente para ser contribuyente del IS español se requiere ser **residente**<sup>12</sup> en territorio español, para lo cual deberá cumplir con al menos uno de los siguientes requisitos:

- Haberse constituido conforme a las leyes españolas, por ejemplo, para las sociedades será imprescindible una escritura pública y su correspondiente inscripción en el registro mercantil, por ejemplo, Ferrovial S.A se encuentra inscrita en el Registro mercantil de Madrid, en el tomo 20.624, folio 152, Sección 8, hoja nº M-204873.<sup>13</sup>
- Tener domicilio social en territorio español, esto se refiere al domicilio que las propias empresas establecen en sus estatutos sociales y será aquel donde esté centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio (1), por ejemplo, el domicilio social

<sup>11</sup> CTA 1997. Sección 217, capítulo 2.

<sup>12</sup> Artículo 8.1 de la LIS.

<sup>13</sup> Ferrovial. Disponible en: <https://www.ferrovial.com/es/aviso-legal/> (última consulta junio 2023).

de Ferrovial S.A. actualmente se encuentra en la calle Príncipe de Vergara, 135, 28002, Madrid, España, a pesar de tener presencia en varios países.

- Tener su sede de dirección efectiva en territorio español. Se entiende que una empresa tiene sede de dirección efectiva en España cuando se establezca en el mismo la dirección y control de sus actividades principales.

---

En cuanto al domicilio fiscal, es aquél que la sociedad utilizará para relacionarse con la Administración tributaria y normalmente coincide con el domicilio social en los términos establecidos en el artículo 8.2. de la LIS, este es el caso de Ferrovial S.A. cuyo domicilio social es el mismo que su domicilio fiscal.

En el caso irlandés las reglas para establecer la residencia de las entidades han cambiado en la última década, antes tenían residencia fiscal irlandesa, como en el caso español, las empresas cuyo centro de gestión y control fuese Irlanda, independientemente de dónde se haya constituido la empresa, sin embargo, a partir del 1 de enero de 2015 se introduce un nuevo método, éste va a depender del año de constitución de las empresas, según haya sido antes o después del 1 de enero de 2015<sup>14</sup>.

De este modo las empresas constituidas a partir del 1 de enero de 2015 en Irlanda serán residentes fiscales en este país, salvo que la empresa sea residente fiscal en otro país. Por ejemplo, una empresa que es residente en España, por aplicación de un convenio de doble imposición entre España e Irlanda. En el caso de que las empresas se hubieran constituido antes del 1 de enero de 2015 hubo un período de transición hasta el 31 de diciembre de 2020, a partir del cual se les considerará residentes fiscales salvo, como en el caso anterior, sea residente en otro Estado en virtud de un convenio de doble imposición, también cabe decir, que no hará falta esperar dicho periodo de transición en el caso de que la empresa, después del 14 de diciembre de 2014 haga cambiado su titularidad o se haya cambiado la naturaleza del negocio<sup>21</sup>.

En el caso de las empresas no residentes pero que operan en España o Irlanda mediante un EP, sus rentas deberán tributar de la siguiente forma:

---

<sup>14</sup> Revenue. Disponible en <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-forcompanies/corporation-tax/company-residency-rules.aspx>. (última consulta junio 2023). <sup>21</sup> *Id.* Nota 20.

Tabla 4: Empresas no residentes con EP

España	Irlanda
- Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante IRNR), tributan por todas las rentas imputables a los EP, independientemente del lugar en el que se obtengan <sup>15</sup> .	- Corporation Tax (únicamente sobre los beneficios comerciales atribuibles a una sucursal o agencia irlandesa) <sup>16</sup> .

Fuente: elaboración propia a partir de datos extraídos de la AEAT y WTS.

Como vemos el IS no grava las rentas obtenidas por las sociedades no residentes mediante un EP en España, pues estas tributan por el IRNR, sin embargo, en el caso irlandés éstas ambas rentas se gravan por el mismo impuesto, CT.

Por otro lado, el caso irlandés tiene otra particularidad respecto a las empresas no residentes, y es que éstas deben tributar en el CT también cuando estén recibiendo beneficios o ganancias de propiedades en alquiler en Irlanda, esto supone que una empresa que alquila alguno de sus activos inmobiliarios debe tributar por el CT, incluso aunque éste no sea la actividad económica normal de la empresa.

## 2.5. La base imponible y exenciones

Antes de adentrarse al tema de la base imponible se debe tener claro cómo funciona el periodo impositivo y el devengo del impuesto.

<sup>15</sup> Agencia tributaria. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/censos-nif-domiciliofiscal/declaraciones-censales-modelos-036-037/preguntas-frecuentes-modelos-036-037/modificacionescensales/domicilio-social-gestionadministrativa.html?faqId=d773f00734d16710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>. (última consulta mayo 2023).

<sup>16</sup> PWC. Disponible en: <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/corporate-residence>. (última consulta mayo 2023).

En cuanto al periodo impositivo, se establece que debe ser el mismo que el ejercicio económico de la entidad, sin exceder los 12 meses (normalmente suele ser anual de 01/01 a 31/12, coincidiendo con el año natural). Sin embargo, podrá ser más corto cuando se produzca alguna modificación como la extinción, el cambio de residencia al extranjero, la transformación de su forma jurídica resultando la nueva no sujeta al IS, la modificación de su forma societaria, estatuto o régimen jurídico, dando como resultado la aplicación de un tipo de gravamen o régimen tributario diferente<sup>17</sup>.

---

Por su parte, el devengo del impuesto se producirá el último día del correspondiente período impositivo<sup>18</sup>.

En lo que respecta al CT irlandés es muy similar. El periodo impositivo coincide con el periodo contable de la empresa, normalmente el año natural, y finalizará tras 12 meses desde el comienzo del periodo contable, su extinción, cambio de residencia al extranjero o que deje de estar sujeta al CT.<sup>19</sup>

Por otro lado, una vez aclaradas las exenciones al IS y CT y habiendo determinado el periodo impositivo de ambos impuestos, se puede proceder a la determinación de las bases imponibles. En ambos impuestos la base imponible partirá del resultado contable de la sociedad, a éste se le deberá aplicar las correcciones y exenciones previstas en el IS o en el CT.

Recordemos que la contabilidad a la que se hace referencia el impuesto español es la establecida en el PGC y en el Código de Comercio y en los planes sectoriales de contabilidad. Por su lado, el resultado contable al que hace referencia el CT es el regulado bajo la normativa del *Companies Act 2014*. Ambas legislaciones además, deben someterse a las Normas de Información Financiera (NIIF) o al *International Financial Reporting Standards* (IFRS)<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Artículo 27 de la LIS.

<sup>18</sup> Artículo 28 de la LIS.

<sup>19</sup> Sección 9, Parte II, CTA.

<sup>20</sup> Revenue. Junio, 2021 Pg. 6. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gain-tax-corporation-tax/part-04/04-05-03a.pdf>. (última consulta julio 2023).

El cálculo de ambos impuestos es a grandes rasgos parecido, ya que en ambos casos se ha aceptado y aplicado las directrices comunes europeas.

A continuación, en las tablas n.º 5 y 6 se presenta el esquema de liquidación de cada impuesto, si bien este análisis se centrará en aquellas diferencias más significativas:

Tabla 5: Esquema de liquidación del IS

Esquema de liquidación IS	
BASE IMPONIBLE	<p>Resultado contable</p> <p>(+) Ajustes positivos. <i>Ej. Donaciones, multas</i></p> <p>(-) Ajustes negativos. <i>Ej. Dividendos exentos, gastos anticipados por libertad de amortización</i></p> <p>= BASE IMPONIBLE (Previa)</p> <p>(-) Reducciones en la BI por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cesión de derechos de propiedad industrial</li> <li>• Reservas deducibles (Capitalización, Nivelación)</li> <li>• Dotaciones a obra benéfico – social de cajas de ahorros y fundaciones bancarias</li> <li>• Compensación de bases imponible negativas</li> </ul>
CUOTA ÍNTEGRA	Base imponible x Tipo de gravamen
CUOTA LÍQUIDA	<p>Cuota íntegra</p> <p>(-) Deducciones y bonificaciones por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Doble imposición internacional</li> <li>• Rentas obtenidas en Ceuta y Melilla o prestación de servicios públicos locales</li> <li>• Incentivos a la realización de determinadas actividades.</li> </ul>
CUOTA DIFERENCIAL	<p>Cuota líquida</p> <p>(-) Deducciones por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pagos fraccionados</li> <li>• Retenciones o ingresos a cuenta</li> </ul>

Fuente: Manual Derecho Tributario, Parte Especial<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Vid. Nota 7. Pg. 74.

*Tabla 6: Breakdown of CT*

Esquema de liquidación del CT	
<i>A. NET TRADING INCOME (after losses, charges, and group reliefs but before non-trade charges and other deductions)</i>	<p><i>GROSS TRADE PROFITS (Trade profits + Balancing charges) (-)</i></p> <p><i>Deductible amounts as follows:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Trade capital allowances</i></li> <li>• <i>Trade loss forward</i></li> <li>• <i>Current year trading losses</i></li> <li>• <i>Trade charges</i></li> <li>• <i>Group relief</i></li> </ul>
<i>B. RENTAL INCOME FOR CT</i>	<p><i>(+) Net Foreign Dividend Income</i></p> <p><i>(+) Net Rental Income</i></p> <p><i>(+) Other profits/ capital gains</i></p>
<i>NET TAXABLE INCOME/PROFITS</i>	<p><i>Total income and gains = A+B (-)</i></p> <p><i>DEDUCTIONS like:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Excess rental capital allowances</i></li> <li>• <i>Excepted trade losses</i></li> </ul>
<i>GROSS TAX DUE</i>	<p><i>(+) Amount of income at the 12,5% standard rate</i></p> <p><i>(+) Amount of income at the 25% non-trading rate</i></p> <p><i>(+) Amount of income at other rates</i></p>

<i>TAX PAYABLE</i>	<p>= <i>Gross tax due (-)</i></p> <p><i>Reliefs like:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Double taxation relief</i></li> <li>• <i>Relief other trading deductions</i></li> <li>• <i>Additional foreign credit</i></li> </ul> <p>(+) <i>Clawbacks, surcharges, Sectiono 151 and Tonnage tax</i></p> <p>(-) <i>Research and development credit used against tax liability for this year.</i></p> <p>(-) <i>Total credits</i></p> <p>(+) <i>Credits already refunded against tax associated with this return.</i></p> <p>(-) <i>Payment of excess Research &amp; Development tax credit</i></p>
--------------------	---

Fuente: *Elaboración propia a partir de Revenue*<sup>22</sup>.

Como observamos en ambos casos, el resultado contable no es suficiente, pues al mismo, es necesario hacerle ajustes debido a las reglas que el legislador ha establecido como necesarios para el cálculo de la base imponible del impuesto. Estos ajustes podrán ser

positivos o negativos, según hagan aumentar la base imponible (positivos) o hagan disminuir la base imponible (negativos).

Con el fin de realizar un correcto cálculo de la base imponible, hay que tener en cuenta que tanto en el caso español,<sup>23</sup> como en el caso irlandés,<sup>24</sup> como norma general, los gastos e ingresos *deben estar contabilizados*<sup>25</sup> salvo en las excepciones establecidas. Los ingresos y gastos que se deriven de la actividad económica de la empresa se imputarán en el período impositivo en que se produzca su devengo, es decir, en el período en los que ocurren, con independencia de la fecha de pago o cobro.

Las amortizaciones es un claro ejemplo de ello. En el impuesto español éstas dan lugar a ajustes extracontables (positivos o negativos) cuando el criterio contable con coincide con el criterio fiscal, pues es posible deducir fiscalmente el importe de las amortizaciones del

<sup>22</sup> Revenue. *Date last modified: May 2022. "Summary of Corporation Tax Returns."* Disponible en: "https://www.revenue.ie/en/corporate/information-about-revenue/statistics/income-distributions/ctcalculation.aspx ". (última consulta junio 2023)

<sup>23</sup> Artículo 11 de la LIS.

<sup>24</sup> Revenue: "*Taxation of Provisions and accruals*". Epígrafe 6.2. Noviembre 2022. Disponible en <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part04/04-05-06.pdf>. (última consulta julio 2023).

<sup>25</sup> *Vid.* Nota 7.

“... inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias producidas por su depreciación efectiva debido a su funcionamiento, uso, disfruto u obsolescencia”.<sup>26</sup>

La forma de aplicar dicha deducibilidad va a depender del método de amortización que se utilice, en general el más utilizado es el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas,<sup>27</sup> sin olvidar que es posible para las empresas presentar su propio plan de amortización ante la administración tributaria.<sup>28</sup>

En el sistema español, las amortizaciones que se deducen pueden coincidir con las que se realiza en la contabilidad, y de no hacerlo da lugar a los ajustes, en este aspecto el sistema irlandés no funciona de la misma forma, en efecto, en el sistema irlandés no es posible deducir las amortizaciones, lo que existe en este caso es una deducción por depreciación fiscal, se trata de desgravaciones de capital (*capital allowances*) para cierto tipo de bienes que han sido puestos en uso por las empresas,<sup>29</sup> por otro lado, vemos que en el sistema español los años máximos a los que se puede amortizar el bien va a depender de la vida

útil del bien, mientras que en el sistema irlandés, como norma general los años para la depreciación fiscal son 8 años, salvo para los edificios industriales que son 25 años, y para coste de edificios que sean utilizados con fines de guardería o gimnasio para sus empleados, 8 años.

Podemos realizar una comparativa de algunos tipos de bienes:

Tabla 7: Tabla de amortización y depreciación fiscal oficial

TIPO DE ELEMENTO CT	Tasa de amortización	Tasa de depreciación
<b>Maquinaria</b>	12% - 8 máx. años	12,5%
<b>Edificios industriales utilizados para la fabricación</b>	3% - máx. 8 años	4%
<b>Vehículos de motor- Elemento de transporte interno</b>	10% - máx. 20 años	12,5%

<sup>26</sup> Artículo 12 de la LIS.

<sup>27</sup> Vid. Nota 7. Pgs.58-59.

<sup>28</sup> Apartado d, de artículo 12.1. de la LIS. Para bienes que no se encuentran en la tabla oficial de amortización o cuando la sociedad puede demostrar que los bienes se deprecian más de lo que permite la tabla oficial.

<sup>29</sup> PWC: Disponible en: <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/deductions>. Y Revenue: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporationtax/capital-allowances-and-deductions.aspx>. (última consulta Junio 2023).

<b>Activos de Propiedad Industrial/ Inmovilizado intangible</b>	Depende <sup>30</sup>	<i>Book depreciation</i> o 7%
---	-----------------------	----------------------------------

Fuente: AEAT, PWC y Revenue

En el modelo irlandés además destaca un claro incentivo para el uso de equipos energéticamente eficientes, vehículos a gas y equipos de repostaje, así como la instalación de equipamiento para guarderías o gimnasio proporcionado por la empresa a sus empleados, así como el coste del edificio utilizado con ese fin, pues se pueden desgravar fiscalmente en un 100%.

Por otra parte, con el fin de incentivar la innovación, en ambos casos se aplica el *Patent box europeo*. Se trata de un paquete de medidas que incentiva a la creación de activos intangibles, en el caso español es posible la deducibilidad del 60% de los ingresos derivados de la cesión de derechos de propiedad industrial (en adelante PI)<sup>31</sup> como patentes, diseños industriales, comerciales, procedimientos secretos, obras literarias, etc., independientemente de la empresa o sector del que se trate, con un límite máximo de 6 veces el coste del bien intangible<sup>32</sup> mientras que en el caso irlandés las empresas que tienen ingresos derivados de patentes, software protegido por derecho de autor o la PI equivalente a una invención patentable, y que cumplen con los requisitos establecidos al efecto, podrán deducirse un 50% de los beneficios derivados de su comercio específico y los que no se han podido deducir tributarán a un tipo efectivo del 6,25%.<sup>33</sup>

Cabe señalar, además, que en el impuesto español, es posible compensar las bases imponibles que den resultado negativo con aquellas que sean positivas en períodos impositivos posteriores<sup>34</sup>. Por su parte en el CT es posible desgravar las pérdidas

<sup>30</sup> AEAT. Artículo 12.2. La amortización atenderá a su vida útil, y si ésta no puede determinarse, entonces se amortizará en un 5% máximo por ciento anual a efectos fiscales.

<sup>31</sup> Artículo 23 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que deroga el antiguo artículo 23 de la Ley de sociedades.

<sup>32</sup> Oficina Española de Patentes y Marcas. disponible en: [https://www.oepm.es/es/propiedad\\_industrial/proteccion/Propiedad\\_Industrial\\_y\\_Ley\\_de\\_sociedades.htm](https://www.oepm.es/es/propiedad_industrial/proteccion/Propiedad_Industrial_y_Ley_de_sociedades.htm) 1. (última consulta mayo, 2023).

<sup>33</sup> Revenue: “Guidance Notes on the Knowledge Development Box Part 29-03-0”. November 2023. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tm/income-tax-capital-gains-tax/corporation-tax/part-29/29-03-01.pdf>. (última consulta junio 2023).

<sup>34</sup> Así lo establece el artículo 26 de la LIS, con un límite del 70% de la BI positiva previa a la aplicación de la reserva de capitalización (10% del incremento de los fondos propios), y en todo caso es posible compensar las bases imponibles negativas en 1.000.000 de euros, aunque esta norma tiene excepciones, como es el caso de entidades de nueva creación que tributan por el tipo de gravamen reducido (15%).<sup>42</sup>

comerciales en un periodo contable compensándose con otros ingresos comerciales del mismo período contable o con ingresos por operaciones comerciales del período contable inmediatamente anterior, con el límite del 12,5% de las ganancias imponibles del periodo del que se desgrava la pérdida.<sup>42</sup> Como vemos, en ambos casos se trata de evitar que el contribuyente pague impuestos altos sólo cuando tiene beneficios, pues de esta forma la cantidad a la que se le aplicará el tipo de gravamen será menor, y por tanto dará como resultado una cuota a pagar menor que si no se tuviesen en cuenta las pérdidas anteriores.

## **2.6. El tipo de gravamen, cuota íntegra y cuota líquida**

### ***a) Tipos de gravamen***

Los tipos de gravamen han supuesto una barrera para el comercio, ya que es un factor a tener en cuenta para las decisiones de localización de las empresas, y cuanto más alto es el tipo de gravamen menor es la rentabilidad y la disponibilidad de recursos de la empresa. Así, por ejemplo, Apple Inc, en su momento optó por crear su filial en la UE con sede en Irlanda, cuyo tipo de gravamen a los beneficios empresariales del 12,5%, un tipo bastante más bajo que el de España cuyo tipo de gravamen general del IS es del 25% <sup>35</sup>. Además de este tipo de gravamen general, se aplican otros tipo de gravamen según el tipo de actividad que la sociedad realiza, otros tipos de gravamen, entre ellos, el mayor tipo de gravamen es el aplicado a las entidades de crédito que deben tributar al 30%, mientras que las entidades con menor tributación son los fondos de pensiones que tributan al 0%.

Centrándose más en detalle en los tipos de gravamen de ambos países, podemos observar que en el CT irlandés existen 3 tipos de gravamen:

- 12,5% para los beneficios empresariales
- 25% para las rentas obtenidas de una actividad empresarial fuera de la aplicación del tipo de gravamen general.

---

Revenue. "Corporation tax-trading losses". Disponible en: <https://n9.cl/fxv0ie>. (última consulta junio 2023).

<sup>35</sup> Artículo 29 de la LIS. Existen otros tipos de gravamen según su actividad, las entidades con mayor tipo de gravamen son las entidades de crédito y las que se dedican a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamiento subterráneos de hidrocarburos, debiendo tributar al 30%. Por otro lado, las entidades con menor tributación son los fondos de pensiones, tributando al 0%, y al 1% las sociedades de capital variable, fondos de inversión financieros y las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria.

- 25% para las rentas no comerciales; en este grupo se incluye los ingresos por alquileres e inversiones.

## Start-up

En este sentido es importante realizar un inciso para destacar la diferencia existente respecto a las Start-ups, es decir, las empresas de nueva o reciente creación, pues mientras en el impuesto español éstas tributan al 15% durante el primer año con resultado positivo y los 3 años siguientes, mientras mantenga la condición de empresa emergente y cumpla los requisitos para ello<sup>36</sup>, en el impuesto irlandés, nos encontramos con una exención total para ciertas Start-up, sobre todo tecnológicas, que comiencen su actividad entre 2009 y 2026, con una duración de 3 años, mientras cumplan los requisitos establecidos, entre ellos, que el importe a pagar en concepto de CT no supere los 40.000 euros anuales y con la particularidad de que la desgravación no utilizada en los primeros años por beneficios insuficientes, se transfieran para años posteriores.<sup>37</sup>

Como vemos, el sistema irlandés opta por incentivar al máximo la creación de empresas emergentes, siendo nombrado por la revista Forbes como el 11º mejor país para los negocios en el año 2019<sup>46</sup>. A pesar de ello, en los últimos años ha habido una clara tendencia por el crecimiento de las start-ups españolas, de hecho, mientras que en el año 2022 se invirtió más de 1.3 mil millones de euros en la financiación de nuevas empresas

---

tecnológicas irlandesas (start-ups)<sup>38</sup> en España cerró el 2022 con 3.500 millones de euros en operaciones de inversión en startups<sup>48</sup>.

---

<sup>36</sup> García, Irene. “Start-ups” y el impuesto sobre sociedades: ¿Qué hay de nuevo? Marzo, 2023. Disponible en: <https://n9.cl/mf2nf>

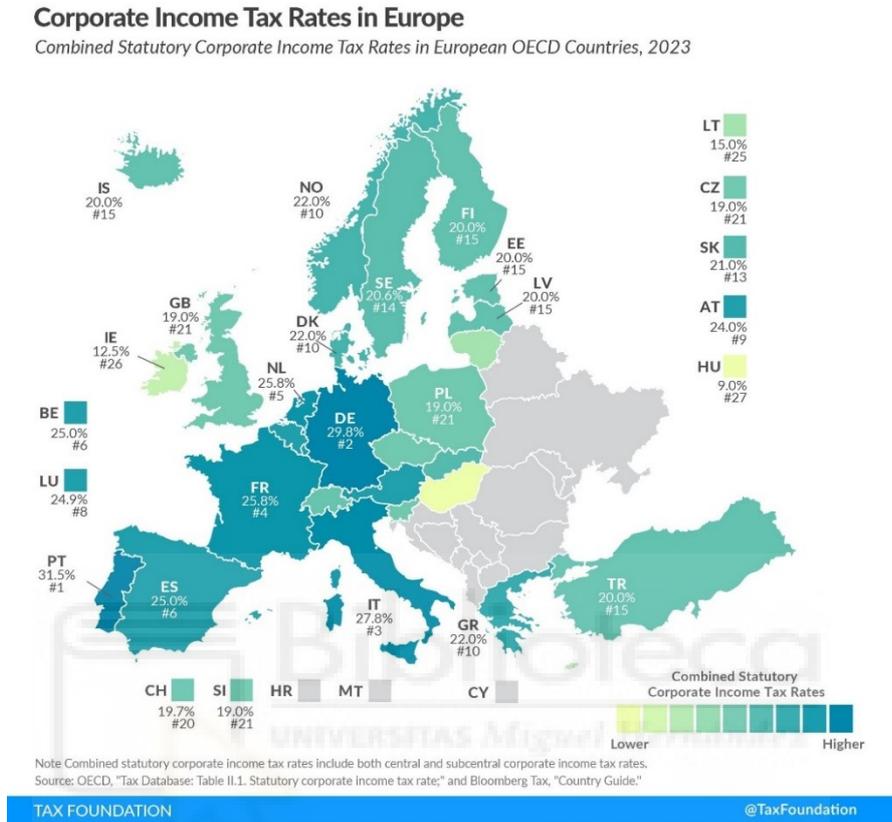
<sup>37</sup> PWC. “Corporate tax credits and incentives”. March 2023. Disponible en: <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/tax-credits-and-incentives>. (Última consulta mayo 2023)

<sup>46</sup> O’Driscoll Barry. “Ireland may be the place you’ve been looking for start your new business”, June 2022. Disponible en: <https://economictimes.indiatimes.com/nri/work/ireland-may-be-the-place-youvebeen-looking-for-to-start-your-new-business/articleshow/92097026.cms>. (última consulta junio 2023).

<sup>38</sup> Caden, Cáit: “Investment into irish startups falls to €1,3bn - Tech Ireland”. Mayo 2023. Disponible en: <https://www.irishexaminer.com/business/companies/arid-41129986.html>. (última consulta Junio, 2023).<sup>48</sup> Observatorio del Ecosistema de Startups en España: “Tendencias de inversión en España en 2022). Enero 2023. Disponible en: <https://www.fundacionbankinter.org/wp-content/uploads/2023/02/Tendencias-deInversion-Espana-2022.pdf>. (última consulta junio 2023).

A continuación, siguiendo el hilo de este apartado, vamos a comparar los tipos de gravamen generales en los impuestos de la misma naturaleza al analizado en este trabajo, en otros países de Europa:

*Ilustración 1: Tipos de gravamen del impuesto sobre beneficios empresariales en la UE*



Fuente: Taxfoundation.org

Como vemos, España tiene un tipo de gravamen elevado, pero no tan elevada como algunos países vecinos, entre ellos Francia con un 25,8%, Alemania con un 29,8% y Portugal con un 31,5%; por su parte Irlanda se ve claramente diferenciada de éstos, pues tiene un tipo de gravamen del 12,5%, aunque se ve superado por países con un tipo de gravamen aún más bajo, como Polonia con un 19% y Hungría con un 9%.<sup>39</sup>

### **b) Cuota íntegra**

El cálculo de la cuota íntegra es común en ambos impuestos, se realiza de la siguiente forma: BI x Tipo de gravamen.

<sup>39</sup> Bray, Sean. "2023 Corporate Income Tax Rates in Europe". February 2023. Disponible en: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-europe-2023/>. (última consulta junio 2023).

Aunque la fórmula parece sencilla al importe resultante cabe realizarle modificaciones para finalmente llegar a la cuota a pagar, por lo que es más que probable que finalmente el importe efectivo a pagar sea diferente al que corresponde al tipo de gravamen oficial, dando lugar a un tipo de gravamen efectivo el cual se tratará en próximos apartados.

## **2.7. Deducciones, cuota líquida y pago.**

### **2.7.1. Deducciones y cuota líquida**

Como se mencionaba anteriormente en ambos casos nos encontramos con la posibilidad de realizar deducciones a la cuota íntegra. A continuación se va a mencionar algunas de ellas<sup>40</sup>.

- Deducciones/*Reliefs* para evitar la doble imposición internacional.<sup>41</sup>

Se aplica el convenio de doble imposición entre España<sup>42</sup> e Irlanda. Es de aplicación cuando se hayan integrado rentas obtenidas y gravadas fuera del territorio nacional,

- Deducciones para evitar la doble imposición económica internacional, dividendos y participaciones en beneficio.<sup>43</sup>

En este caso se refiere a que pueden deducirse los dividendos o participaciones en beneficios pagados por una filial no residente y que están incluidos en su base imponible del IS, siempre que dicha participación sea de al menos 5%.<sup>44</sup>

Respecto a la exención de dividendos, si ya se les ha aplicado la exención no dan derecho a esta deducción (al no haberse integrado en la BI del IS). Sin embargo, en el impuesto

---

<sup>40</sup> Se pueden consultar el resto de deducciones y bonificaciones en la página web de la sede electrónica de la AEAT. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobresociedades/deducciones-beneficios-fiscales-impuesto-sobre-sociedades.html>. (última consulta Julio 2023).

<sup>41</sup> Artículo 31 de la LIS.

<sup>42</sup> El importe se incluye en la renta y forma parte de la base imponible, incluso aunque no fuera plenamente deducible, la parte del importe satisfecho que no sea deducible por el convenio de doble imposición puede ser considerado gasto deducible del IS.

<sup>43</sup> Artículo 32 de la LIS.

<sup>44</sup> En el caso español, se incluye deduce también si su valor de adquisición es mayor a 20.000.000€ y que se haya poseído por más de 1 año o que al menos se mantenga hasta alcanzar 1 año.

irlandés, para ciertos dividendos no exentos cuya tasa impositiva haya sido de 12,5%, la sociedad puede disponer de un crédito fiscal por la misma cuantía, éste crédito fiscal se reducirá, partiendo de la tabla 6, en el apartado (-) “*Reliefs*”.

- Bonificación del IS.<sup>45</sup>

Recordemos que una bonificación es una ventaja que nos proporciona la LIS cuyo fin es que sirva como incentivo para las empresas minorando, en este caso, la cuota íntegra.

En el caso español tenemos:

- Bonificación por las rentas obtenidas en las ciudades de Ceuta y Melilla. consistente en el 50% de la cuota íntegra cuando el domicilio fiscal de la entidad española se halle en estos territorios o tuvieran allí un establecimiento o sucursal o un EP. Por su parte en el impuesto irlandés no existe bonificaciones por condados, dando el mismo trato y oportunidades en todo el territorio nacional.
- Bonificación del 99% de la cuota íntegra por la prestación de servicios públicos locales, salvo excepciones.

- Deducción por la realización de producciones cinematográficas.<sup>46</sup>

En el IS depende del tipo de producción de la que se trate, así, por ejemplo, para la producción de una serie de televisión la deducción consistirá en el coste total de la producción<sup>47</sup> cuyo requisito es que al menos el 50% de la producción se haya realizado en territorio nacional.

Por su parte, en el caso irlandés, para la producción de una serie de televisión, la deducción será del 32% de la menor de las siguientes cantidades:

- a) Gastos subvencionables

---

<sup>45</sup> Artículo 33 y 34 de la LIS.

<sup>46</sup> El impuesto español incluye series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. artículo 36 De la LIS.

<sup>47</sup> Pudiendo también bonificarse hasta el 40% los gastos realizados para producir copias y los gastos en publicidad y promoción a cargo del productor.

b) 80% del total del coste de producción

c) 70.000.000 euros

Tabla 8: Ejemplo de deducción en España e Irlanda.

	<b>Mayor deducción por la producción de una serie televisiva.</b>
IS	“La casa de papel” (2019). Vancouver Media recibió 4.3 millones de euros en deducciones fiscales desde el Ministerio de Hacienda de España. <sup>48</sup>
CT	“Vikingos, Valhalla” (2022). Metropolitan Films Internacional recibió un crédito fiscal por su producción de 34 millones de euros desde <i>Revenue</i> . <sup>49</sup>

Fuente: Elaboración propia a partir de noticias periodísticas

- Deducción/*tax credit* por la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, en el caso español mediante la deducción de un porcentaje de los gastos en concepto de investigación, desarrollo e innovación tecnológica y por las inversiones en inmovilizado material e intangible que sirvan para el mismo fin, dicho porcentaje dependerá el tipo de gasto del que se trate<sup>50</sup>, en el caso irlandés por su parte, se tiene derecho a un crédito fiscal por el 25% del importe total de gastos en I+D admisibles incurridos, éstos se suman a una deducción normal del 12,5% disponible para el gasto de I+D, dando un total de crédito del 37,5%.<sup>51</sup>

Como vemos las deducciones son numerosas y diferentes en ambos impuestos, lo que supone una diferencia de trato fiscal entre las sociedades sujetas al Impuesto sobre Sociedades y las empresas sujetas al *Corporation Tax*.

<sup>48</sup> Entrambasaguas, Alejandro “La productora de ‘La Casa de Papel’ pidió a Hacienda deducciones fiscales millonarias tras fichar al cuñado de Sánchez”. 5 de octubre 2022. Disponible en: [https://www.eldebate.com/espana/20221005/la-productora-de-la-casa-de-papel-pidio-a-haciendadeducciones-fiscales-millonarias-tras-fichar-al-cunado-de-sanchez\\_63836.html](https://www.eldebate.com/espana/20221005/la-productora-de-la-casa-de-papel-pidio-a-haciendadeducciones-fiscales-millonarias-tras-fichar-al-cunado-de-sanchez_63836.html). (Última consulta Junio 2023)

<sup>49</sup> Revenue: “Beneficiaries of tax relief under S481 Film Relief Scheme 2016-2023” Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/reliefs-and-exemptions/film-relief/beneficiaries-filmrelief.aspx>. (Última consulta Junio 2023).

<sup>50</sup> Artículo 35 de la LIS.

<sup>51</sup> Vid. Nota 46.

En este sentido cabe destacar la existencia de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades español, que afecta a los periodos impositivos iniciados desde del 1 de enero de 2022, dirigido a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea igual o mayor a 20 millones de euros y grupos fiscales<sup>52</sup>. La tributación consiste en que

---

la cuota líquida de estas sociedades no podrá ser menor al 15% de la base imponible,<sup>53</sup> minorada o incrementada por la reserva de nivelación y minorada en la reserva por inversiones.<sup>64</sup>

Aunque a priori esta medida puede parecer perjudicial para todos, al excluir a las sociedades cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea menor a 20 millones de euros, se está excluyendo al 90% de las empresas españolas, quienes realmente se verán perjudicadas son las grandes empresas con derecho a deducciones por doble imposición internacional y que sean generadoras de incentivos a la inversión debido a su potencia de investigación y desarrollo e innovación tecnológica<sup>54</sup>.

En ambos casos, tal como se muestra en las tablas 5 y 6, una vez deducidas todas las bonificaciones posibles, se deducirán también los anticipos que se hubiesen realizado a la Hacienda Pública, así como las retenciones e ingresos a cuenta que se hubiesen producido (por ejemplo, si la sociedad recibiese un premio dinerario debido a un concurso), obteniendo finalmente la cuota a ingresar o a devolver. En el caso español debe tenerse en cuenta que el establecimiento de la cuota líquida mínima no afecta al sistema de pagos fraccionados ni a las retenciones e ingresos a cuenta.

### **2.7.2. Presentación, plazos y pago.**

---

<sup>52</sup> No se aplica esta cuota mínima a las entidades sin fines lucrativos, sociedades de inversión de capital variable, fondos de inversión de carácter financiero, sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de <sup>53</sup>. En el caso de entidades de nueva creación, la cuota líquida mínima es del 10%, para las entidades de crédito, o que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos, será del 18%; para las entidades cooperativas será mayor al 60% de la cuota íntegra, y para las entidades de la Zona Especial Canaria no se tendrá en cuenta en su base imponible a efectos de la cuota mínima, las operaciones realizadas material y efectivamente en dicha zona. <sup>64</sup> AEAT. “¿Existe una tributación mínima en el Impuesto sobre sociedades?”, disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/cuota-integra-cuota-liquidatribucion-minima/existe-tributacion-minima-impuesto-sobre-sociedades.html>. (Última consulta junio 2023).

<sup>54</sup> Ucelay Sanz, I.: “La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 467, 79-94. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7515/6985>. (Última consulta junio 2023).

En el caso español la presentación de la declaración del impuesto se realiza ante la hacienda pública, mediante la presentación telemática de la autoliquidación por el propio contribuyente con el modelo aprobado para este fin (modelo 200 y 220).

La declaración del IS debe presentarse en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores al término del periodo impositivo. Por ejemplo, para los periodos impositivos

---

inversión inmobiliaria, fondo de regulación del mercado hipotecario, los fondos de pensiones, ni a las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. que coinciden con el año natural, sería hasta el 26 de julio del año siguiente al periodo impositivo del que se trate.

El pago por otro lado se realiza en 3 plazos (durante los primeros 20 días naturales de abril, octubre y diciembre), mediante el modelo 202 y 222, son los llamados pagos fraccionados a cuenta del IS, esto es obligatorio para todos los contribuyentes del IS salvo las entidades que tributan del 1% al 0% del artículo 29.4 y 29.5 de la LIS, así como las SLNE en sus dos primeros periodos impositivos desde su constitución.

En el caso irlandés el contribuyente debe presentar la declaración telemática en el *Revenue Online Service (ROS)* mediante el *Mandatory electronic payment of taxes and filing of tax returns*<sup>55</sup>.

Respecto al CT cada año hay que realizar<sup>56</sup>:

1. Pago del *Preliminary Corporation Tax*. Sería el equivalente a los pagos fraccionados del IS, con la diferencia de que las reglas de determinación del importe y pago difieren según el tamaño de la empresa. Mientras las grandes empresas cuyo periodo contable es mayor a 7 meses deben fraccionar su pago en 2 cuotas (hasta el 23 del sexto mes y hasta el 23 del undécimo mes), las pequeñas empresas bajo la misma situación podrán hacerlo en sólo 1 cuota (hasta 31 días antes del final de su periodo contable y antes del día 23 de dicho mes)<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> Revenue. “Registerin for tax”. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/starting-a-business/registering-for-tax/mandatory-electronic-payment-of-taxes-and-filing-of-tax-returns.aspx>. (última consulta junio 2023).

<sup>56</sup> Para más detalle consultar: Ohanlontax: “Irish Coporation Tax Pay File FOH” *Notes*. 2023.

<sup>57</sup> Revenue “payment and filing”. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/corporation-tax-for-companies/corporation-tax-payment-and-filing/payment-and-filing.aspx>. (Ultima consulta junio 2023).

2. Presentar la declaración del CT en *Revenue*, es decir, a través de la página web de la Agencia Tributaria irlandesa.
3. Pagar cualquier saldo del impuesto que se adeuda al presentar la declaración.

La presentación de la declaración debe realizarse en el noveno mes después del final del periodo contable, y el pago del saldo adeudado debe realizarse hasta el día 21 de dicho

---

mes noveno, salvo que se presente la solicitud electrónicamente, en cuyo caso será hasta el 23 de ese mes noveno.

### 3. Evolución del IS y CT

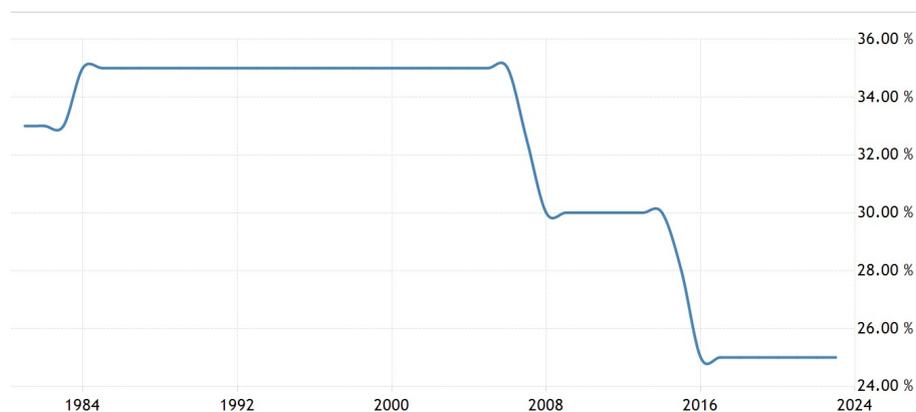
#### 3.1. Evolución histórica y cambios recientes

Una vez hemos analizado a grandes rasgos la estructura de los impuestos, podemos pasar a realizar un análisis de la evolución del tipo de gravamen en cada uno de ellos.

Para ello empezaremos analizando la evolución de los distintos tipos de gravamen del IS en los últimos 50 años y posteriormente se analizará la evolución del CT en el mismo periodo. Esto nos dará una idea de los momentos clave por los que han pasado cada uno de ellos en este rango de tiempo.

En el siguiente gráfico podemos ver la evolución de la tasa del IS en los últimos 50 años.

*Ilustración 2: Evolución del Impuesto sobre Sociedades en los últimos 50 años*



Fuente: *Tradingeconomics.com / AEAT*

A lo largo de los últimos 50 años, las normas más importantes, por las cuales se ha regido el IS desde su creación son las siguientes<sup>58</sup>:

- El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real decreto de 23 de diciembre de 1967.

---

En él se establecía un tipo de general de gravamen del 30%, con algunas excepciones, como por ejemplo las Cajas generales de ahorro popular, cuyo tipo de gravamen aplicable era un 16%.

- La ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre sociedades.

Mediante esta ley, se realizaron importantes cambios, entre ellos, se cambió el tipo de gravamen al 33%, salvo excepciones, como por ejemplo las Cajas de Ahorro, Cajas Rurales, Mutuas de seguros Generales y Cooperativas, cuyo tipo de gravamen aplicable fue del 18%.

- La ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre Sociedades, mediante el texto refundido de la Ley del Impuesto Sobre Sociedades, y aprobada por Real Decreto legislativo 4/2014, de 5 de marzo.

Con esta ley, el tipo de gravamen volvió a cambiar, esta vez subió a un 35%, que fue acompañado de la creación de tipos de gravamen especiales relacionados con factores como la forma jurídica o el tipo de actividad económica de la sociedad, por ejemplo, las empresas de reducida dimensión tributaban al 30% sobre los beneficios hasta 90.151,82 euros, mientras que el importe restante tributaba al tipo general del 35%.

En este período ya empezaba a existir la competencia fiscal entre el resto de los países, debido a ello, en 2006, mediante la Ley 35/2006, se establece una reducción paulatina de forma que se pretendía reducir el tipo de gravamen a 32,5% para los periodos iniciados desde el 1 de enero de 2007 y un 30% a partir de 2018.

---

<sup>58</sup> Sanz Gadea, Eduardo “50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades”. Abril, 2019 *Revista técnica Tributaria*//nº 126.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Con esta nueva ley, que está vigente actualmente, se establece un tipo de gravamen general del 25%, junto a otros tipos de gravamen especiales. Por ejemplo, las empresas de reducida dimensión y de nueva creación pasan a tributar al 15% (desde su el primer periodo impositivo en el que su base imponible sea positivo).

Por otra parte, en el siguiente cuadro se pasa a observar la evolución del tipo de gravamen del CT, también en los últimos 50 años.

*Ilustración 3: Evolución del Corporation Tax rate en los últimos 50 años*



*Fuente: Tradingeconomics.com / Revenue*

La normativa más relevante en la historia del CT es la siguiente

- *Income Tax Act 1922*

Hay que tener en cuenta que Irlanda estuvo por mucho tiempo bajo el control de Reino Unido, por lo que todo su sistema está basado en el sistema tributario inglés, de hecho, cuando se produjo su independencia, en 1922, la República de Irlanda adoptó el sistema tributario de Reino Unido, siendo el *Income Tax Act 1918* de Reino Unido, el pilar en el que se basó la legislación irlandesa, hasta la aprobación del *Income Tax Act* de 1967 de Irlanda, y que se aplicó hasta 1976.

- *Finance Act, 1976*, en el cual se introduce el CT propiamente dicho.

En este periodo Irlanda comienza a legislar sobre el impuesto de una forma más acertada en cuanto a significado se refiere, separando este impuesto sobre las rentas de las empresas, de otros tipos de impuestos. Se pasó a regular, mediante el *Corporation tax Act*

1976, cuyo tipo impositivo original era del 50%<sup>59</sup>, siendo del 40% para las empresas con pequeños ingresos (ingresos de menos de 10.000 libras).

Posteriormente, en 1977, se rebajó el tipo impositivo general al 45%, siendo del 35% para las empresas cuyos beneficios no excedieran de 25.000 libras. Y así mismo se estableció un tipo de gravamen del 25% para las empresas manufactureras<sup>60</sup>.

---

A partir de entonces se introdujeron otras tasas impositivas, destacando el tipo impositivo del 10% para las empresas manufactureras a partir de 1981.

- Finance Act 1999.

En 1999 se introduce un plan para reducir anualmente el tipo impositivo general, del 32% en 1998 al 12,3 en 2003, siendo este último el vigente actualmente<sup>61</sup>.

Como se puede observar, los impuestos han sufrido muchos cambios a lo largo de la historia, sin embargo, es clara la tendencia bajista de ambos en cuanto al tipo de gravamen, uno de los factores que explican este fenómeno es el incremento de la competencia fiscal internacional, pues en un escenario globalizado como en el que nos encontramos, todos los países intentan atraer a las empresas generadoras de riqueza a sus territorios.

#### **IV. Relevancia de las operaciones comerciales entre España e Irlanda**

Irlanda es un país que ha tenido un enorme crecimiento en la última década, recordemos que ambos parten de una crisis que afectó al sector inmobiliario y bancario en el año 2008, ambos países también tuvieron que recibir un rescate de la UE y del FMI, en el caso de Irlanda fue de finales del 2010 por un importe de 85.000 millones de euros,<sup>62</sup> mientras

---

<sup>59</sup> O’Dea, William. “THE CORPORATION TAX ACT 1976.” *Irish Jurist (1966-)* 11, no. 1 (1976): 23–36. Disponible en: <http://www.jstor.org/stable/44026939>.

<sup>60</sup> Deloitte, Haskins & Sells, "Taxation in Ireland" (1980). Deloitte, Haskins and Sells Publications. 13. Disponible en: [https://egrove.olemiss.edu/dl\\_dhs/13](https://egrove.olemiss.edu/dl_dhs/13).

<sup>61</sup> Carroll, Killian. “Free State to Tax State: A Century of Taxation in Ireland” 2022. Disponible en: <https://www.esr.ie/article/view/1566/667> (última consulta Junio 2023).

<sup>62</sup> La Razón. “El rescate de Irlanda asciende a 85 millones”. Noviembre 2010. Disponible en: [https://www.larazon.es/historico/1946-el-rescate-de-irlanda-asciende-a-85-000-millonesQLLA\\_RAZON\\_344968/](https://www.larazon.es/historico/1946-el-rescate-de-irlanda-asciende-a-85-000-millonesQLLA_RAZON_344968/). (última consulta junio 2023).

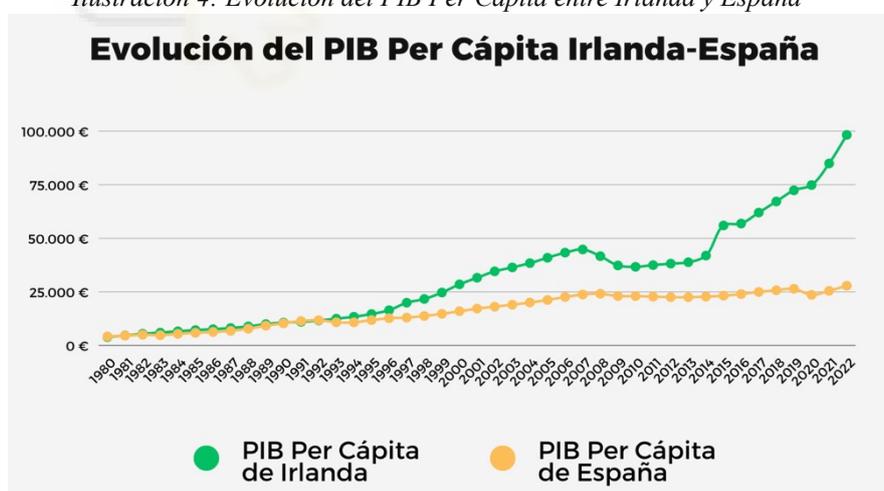
que, para España en 2012, la UE le concedió una línea de crédito de hasta 100.000 millones de euros para su rescate bancario.<sup>63</sup>

Como vemos, España e Irlanda partían de una situación muy similar en aquellos años, ambos países habían sufrido además situaciones adversas en el pasado, por lo que se podría haber esperado que, al ser ambos miembros de la UE deberían haber seguido una línea de actuación y de resultados parecida, tal como ocurre con el España e Italia; sin embargo esto no ocurrió, y actualmente podemos observar una clara diferencia en la economía de España e Irlanda, por ejemplo, si comparamos su PIB Per Cápita en 2022,

el PIB Per Cápita de España fue de 27.870 euros,<sup>64</sup> mientras que el PIB Per Cápita de Irlanda en el 2022, fue de 98260 euros<sup>76</sup>. Esta diferencia tan significativa responde principalmente a la presencia de grandes multinacionales en Irlanda, que hacen acrecentar su PIB siendo que en realidad no todo ese capital se queda dentro del país, sino que gran parte del mismo es transferido a otras empresas fuera del país.

A continuación, se muestra una comparativa de la evolución del PIB per cápita entre ambos países desde 1980.

Ilustración 4: Evolución del PIB Per Cápita entre Irlanda y España



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del INE

<sup>63</sup> F, L.: “Cronología del rescate bancario”. 2023. Disponible en: <https://www.rtve.es/noticias/20130609/cronologia-del-rescate-bancario/674060.shtml>. (ultima consulta junio 2023).

<sup>64</sup> INE (2023) Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/pib/espana>. <sup>76</sup> INE (2023) Disponible en <https://datosmacro.expansion.com/pib/irlanda>.

En cuanto a relación comercial se refiere, Irlanda importó en el año 2021 1.777,8 millones de euros (un 3,06% más que en el año precedente) desde España. Por otro lado, España en el mismo año importó 2.430,5 millones de Euros en España (9,7% menos que en el año anterior), resultando un saldo comercial a favor de Irlanda de 536,8 millones de euros (un 34,4% menos que en 2020). Como vemos en esta relación, Irlanda exporta más a España que España a Irlanda.

De hecho, Irlanda es el 31º mayor destino de las exportaciones españolas, y el 24º mayor importador. Por otro lado, España es el 11º cliente de Irlanda y a su vez el 9º proveedor.

---

Si hablamos de servicios, la balanza sigue siendo positiva a favor de Irlanda, pues exportó servicios a España por valor de 2.519 millones de euros siendo las importaciones de 2.192 millones de euros.<sup>65</sup>

El turismo es otro de los pilares en esta relación comercial, como sabemos, España es un país principalmente turístico, de hecho, en la obra coral sobre “Por qué España es uno de los cinco países que más han influido en el mundo y no queremos verlo” Manuel Butler, experto en turismo, afirma que España es el segundo país del mundo en ingresos por turismo, sólo por detrás de EEUU, así mismo, es el segundo país con más llegadas internacionales, sólo por detrás de Francia, y en cuanto a competitividad turística internacional, España se encuentra en primer lugar<sup>66</sup>.

---

<sup>65</sup> Ministerio de asuntos exteriores.: “Ficha país, Irlanda, República de Irlanda”. Diciembre 2022. Disponible en: [https://www.exteriores.gob.es/documents/fichaspais/irlanda\\_ficha%20pais.pdf](https://www.exteriores.gob.es/documents/fichaspais/irlanda_ficha%20pais.pdf). (Última consulta junio 2023).

<sup>66</sup> Hosteltur. “Capital del turismo: España, uno de los 5 países más influyentes del mundo”. Julio 2022. Disponible en: [https://www.hosteltur.com/152646\\_la-ciudad-del-turismo-espana-como-uno-de-los-cincopaises-mas-influyentes.html](https://www.hosteltur.com/152646_la-ciudad-del-turismo-espana-como-uno-de-los-cincopaises-mas-influyentes.html). (última consulta junio 2023).

## **V. Fiscalidad internacional de los beneficios empresariales**

### **1. Aspectos generales de la doble imposición de los beneficios empresariales**

En primer lugar, hay que tener claro qué es la fiscalidad internacional. Cuando hablamos de fiscalidad internacional nos referimos al “conjunto de principios, normas y leyes relativas a los impuestos que regulan el funcionamiento de los diferentes sistemas fiscales en las relaciones económicas internacionales”.<sup>67</sup>

Estas relaciones económicas internacionales tienen una gran relevancia en este mundo globalizado, en el que las empresas no paran de buscar nuevos mercados, a fin de internacionalizarse. Sin embargo, resulta difícil establecer un sistema común a todo el comercio internacional, por cuanto la materia fiscal está reservada a los propios Estados, y entre ellos compiten para atraer las inversiones máximas posibles a sus respectivos territorios.

---

Por otra parte, cabe recordar que, en su mayoría, los países optan por gravar los beneficios que sus empresas obtienen, tanto dentro como fuera de su país. Es el caso de España e Irlanda, como hemos visto al principio de este trabajo. Pues bien, el problema radica cuando una empresa residente en un país obtiene rentas en otro país, el país generador de la renta va a querer también gravar esa renta, pues se ha generado en su país, dando como resultado que ambos países, uno por ser el país de residencia de la sociedad y el otro por ser el país generador de la renta, quieran gravar esa renta, teniendo el contribuyente que abonar un doble pago por el impuesto sobre sociedades.

Para dar una respuesta a estos problemas y a otros que pudieran surgir, la comunidad internacional ha ido estableciendo normas, pactos, tratados y convenios para eliminar esta doble imposición internacional.

Los textos normativos más utilizados dentro del Derecho Internacional Tributario son los Convenios bilaterales entre países para evitar la doble imposición internacional (en

---

<sup>67</sup> Ferrer Grau, Vicente P y García López, Rosa M.: *Fiscalidad internacional*. Servicio de publicaciones para la Fundación para la Investigación Juan Manuel Flores Jimeno”. Tema 1 “Introducción a la fiscalidad internacional convenios de doble imposición. Ámbito de aplicación y definiciones”. Versión Kindle. Madrid, 2013.

adelante CDI) en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y evitar el fraude fiscal siguiendo el modelo de la OCDE<sup>68</sup>.

Existe también otro modelo esta vez desarrollado por Naciones Unidas, el llamado “modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo” que sirve a este fin, con la peculiaridad, como su propio nombre indica, de que se enfoca en favorecer a los países en desarrollo.

Asimismo, es de especial relevancia el Derecho de la Unión Europea en materia tributaria y el Derecho Internacional General tributario, éste último establece principios generales y costumbres internacionales en esta materia, por lo que su alcance es limitado.

En este sentido, se hace la distinción entre el Derecho Internacional Convencional y Derecho Comunitario Europeo. Mientras el primero de ellos hace referencia a casi todos los convenios de doble imposición internacional existentes, el segundo tiene como objetivo la armonización fiscal de los países miembros de la UE, intentando establecer

reglas para que los sistemas tributarios de éstos converjan y las administraciones tributarias cooperen entre ellas.<sup>69</sup>

## **2. Competencia fiscal**

Como se ha mencionado anteriormente, existen numerosas normas que rigen en el ámbito fiscal, sin embargo, debemos preguntarnos ¿Quién tiene realmente la potestad en materia tributaria?

Para responder a esta pregunta, primero debemos acudir al término “soberanía”.

---

<sup>68</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C.M (Dir.) CARRIÓN MORILLO, D; MUÑIZ PÉREZ, J.C. “Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea”. ed. Madrid: Dykinson, 2020. Pg. 18 (Disponible en: <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/172025?page=13>. Última consulta Mayo 2023).

<sup>69</sup> *Ibid.*, pgs. 19-20. <sup>82</sup>  
*Ibid.* Pgs. 29-30

La soberanía hace referencia a quién tiene la facultad “de desarrollar la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial”<sup>82</sup>.

La soberanía incluye la jurisdicción, la jurisdicción en todos sus elementos, espacial, personal, temporal y material, incluyéndose la competencia tributaria en este último, de forma que la jurisdicción determina el alcance territorial, personal y temporal de las normas tributarias de un Estado<sup>70</sup>.

Una vez explicado brevemente el concepto de soberanía, pasamos a establecer la soberanía fiscal, entendiendo que el trabajo se centra en España e Irlanda, acudimos a una definición que engloba a ambos países como países miembros de la UE.

Así la UE establece que la soberanía fiscal pertenece a cada Estado miembro, y que la UE sólo tiene competencias limitadas, por lo que sólo los Estados miembros tienen la facultad de introducir, eliminar o ajustar sus propios impuestos, así como elegir su régimen fiscal, siempre y cuando se cumpla las normas de la Unión. En este sentido debe añadirse, el respeto a los tratados internacionales en los que participen los países miembros.<sup>71</sup> Por tanto, estamos ante una competencia fiscal perteneciente a los Estados y

---

son los propios Estados quienes se encargan de tomar las decisiones más adecuadas en esta materia.

Todo esto se traduce en que son los Estados los que deben decidir adoptar las medidas y normas internacionales así como su creación mediante la cooperación entre Estados, por ejemplo, en el caso de los estados miembros de la UE, no se discute la competencia exclusiva en el ámbito tributario, sin embargo, los mismos deben respetar, acatar y aplicar ciertas normas que provienen de la UE, ya que son los propios estados los que han cedido una parte de esa competencia exclusiva para que la UE pueda realizar ese trabajo.

---

<sup>70</sup> Galarza Montario, C. “Soberanía fiscal y poder tributario en el contexto de la fiscalidad internacional”. Ed. Corporación Editora Nacional (2006). Pgs. 59-60. Disponible en: <https://international.vlex.com/vid/soberana-tributario-contexto-fiscalidad-538075022>. (Última consulta 24 de mayo de 2023)

<sup>71</sup> Parlamento Europeo 2023 “La política fiscal general”. Disponible en: [https://www.europarl.europa.eu/erpl-app-public/factsheets/pdf/es/FTU\\_2.6.9.pdf](https://www.europarl.europa.eu/erpl-app-public/factsheets/pdf/es/FTU_2.6.9.pdf). (Última consulta 24 de mayo de 2023).

Esto es muy importante, pues es esta soberanía fiscal de los Estados, la que permite que existan terceros países, que no han aceptado los acuerdos internacionales vigentes, esto se ve claramente con la existencia de los paraísos fiscales, por ejemplo, La Isla de Man, una isla ubicada entre Irlanda y Gran Bretaña, considerada un paraíso fiscal debido a su jurisdicción no cooperativa en materia tributaria cuyo aspecto más llamativo es su política de bajos impuestos,<sup>72</sup> como su impuesto sobre la renta de las sociedades que se sitúa en un 0%<sup>73</sup>.

Esto resulta muy perjudicial para los Estados que deben competir para atraer la inversión a sus territorios, pues la existencia de paraísos fiscales hace huir gran parte de las rentas obtenidas o generadas dentro del país. Esto se analizará más adelante a través del Café doble irlandés y el Sándwich doble irlandés-holandés.



---

### **3. Medidas unilaterales de España e Irlanda para corregir la doble imposición**

#### **3.1. Concepto general**

Las medidas unilaterales, son, para el autor ABRIL ABADÍN “disposiciones establecidas por cada poder tributario individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario”.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> GD Asesoría: “¿Qué países son considerados paraísos fiscales?” de 13 de febrero de 2023. Disponible en: <https://www.gdasesoria.com/blog/posts/lista-paraisos-fiscales-2023>. (Última consulta 24 mayo de 2023).

<sup>73</sup> The official isle of man government. “Corporate tax rates”. Disponible en: <https://www.gov.im/categories/tax-vat-and-your-money/income-tax-and-national-insurance/business-andcorporations/corporate-tax-rates/>. (Última consulta 24 de mayo de 2023).

<sup>74</sup> Este auto es citado por Sánchez García, N.: “La doble imposición internacional” en *Revista n.16 del Comité económic i social de la Generalitat Valenciana*, 2018, pg.4. Disponible en:

Es decir, son las normas nacionales adoptadas por los Estados, cuya creación y modificación se realiza sin la intervención de otros estados, para los contribuyentes nacionales y que forma parte del ordenamiento tributario interno.

Esto se realiza normalmente mediante alguno de los métodos aceptados internacionalmente, éstos son:

- El método de exención se trata de eximir a las rentas obtenidas en el extranjero del gravamen del impuesto en el Estado de residencia, de forma que las mismas no integran las bases imponibles del impuesto, esto normalmente está condicionado a que se haya pagado un impuesto similar en el extranjero.
- El método de imputación o crédito fiscal es un derecho que el residente de un país que ha obtenido rentas en otro puede utilizar para minorar su deuda tributaria debido al impuesto pagado en el extranjero.
- Deducción en la base imponible, estableciendo como gasto deducible el impuesto satisfecho en el extranjero debido a la renta obtenida en ese país extranjero.
- Reducción del tipo de gravamen del impuesto nacional cuando la renta obtenida en el extranjero es gravada en el país de residencia o un tipo de gravamen menor.<sup>88</sup>

### **3.2. Medidas unilaterales de España**

En España es comúnmente utilizado el método de exención para evitar la doble imputación internacional. Actualmente se encuentran reguladas los siguientes tipos de exenciones.

- 
- Exención de dividendos y de rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Para la exención del 95% de los dividendos o participaciones en los beneficios de las sociedades se requiere cumplir ciertos requisitos, entre ellos se requiere un porcentaje de participación mínima, de al menos el 5% o que el valor de la adquisición sea de 20

---

<http://www.ces.gva.es/sites/default/files/2018-03/art2-rev16.pdf>. (Última consulta 25 de mayo de 2023).<sup>88</sup>  
*Ib.* Pg. 5.

millones de euros. Además, debe poseerse por lo menos 1 año antes del beneficio distribuido o de la transmisión<sup>75</sup>.

Además, en el caso de las participaciones en el capital o fondos propios de las entidades no residentes, debe cumplirse el requisito adicional de haber pagado en el extranjero un impuesto similar de mínimo el 10%.

En cuanto a las rentas obtenidas por transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades, también deben cumplir los requisitos anteriores<sup>90</sup>.

- Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de EP<sup>76</sup> situados fuera del territorio español.

Para acceder a esta exención es necesario cumplir los requisitos, entre ellos se encuentra el haber pagado por esas rentas obtenidas en el lugar de obtención un impuesto similar al del Impuesto sobre sociedades de al menos un 10%.

También están exentas las rentas positivas que se derivan de la transmisión de un EP mientras cumpla el requisito anterior.

En este apartado cabe destacar, que la exención no se produce en caso de que el EP se encuentre en un paraíso fiscal, salvo si este es un país miembro de la UE y se acredita que

---

existen motivos económicos válidos para su constitución y que efectivamente realiza actividades económicas.

---

<sup>75</sup> Para más profundidad consultar el artículo 21.1. de la LIS. Así como la AEAT: “Qué es la base imponible y cómo se determina en el impuesto sobre Sociedades”. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/que-base-imponible-se-determinasociedades/exenciones.html>. (última consulta mayo 2023). <sup>90</sup> Para más profundidad consultar el artículo 21.3 de la LIS.

<sup>76</sup> Establecimiento permanente: Cuando disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. Para más profundidad consultar el artículo 22 de la LIS.

España permite también realizar una deducción por la doble imposición, diferenciando entre la deducción para evitar la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

La primera de ellas hace referencia al impuesto que ha soportado el contribuyente, es decir, cuando se ha añadido a la base imponible del impuesto las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, en este caso, se reduce la menor cantidad de el importe satisfecho en el extranjero por un de idéntica o análoga naturaleza o lo que pagaría por el impuesto en España si las rentas se hubieran obtenido en este territorio. Como vemos esto tiene el fin de no tener que satisfacer dos veces el mismo impuesto derivado de las mismas rentas.<sup>77</sup>

Por otro lado, la deducción por la doble imposición económica hace referencia a las rentas obtenidas en concepto de dividendos y participación en los beneficios de una entidad no residente en el territorio nacional (por ejemplo, los dividendos que reparte una sociedad extranjera a una sociedad española, puesto que en el país extranjero la sociedad filial habría tributado por el IS correspondiente y en España se debería tributar en el IS, por los mismos beneficios, dando como resultado que los mismos dividendos son gravados dos veces), que se incluyan en la Base Imponible del impuesto, es decir, los que no pudieron ser objeto de exención por no cumplirse los requisitos del artículo 21 antes tratado.

En este caso, la base imponible del impuesto incluye tanto el importe del dividendo o participación como el impuesto satisfecho en el extranjero, pero se puede deducir la cuota satisfecha por ese dividendo o participación.<sup>78</sup>

Para poder realizar esta deducción debe cumplirse los requisitos enumerados en el propio artículo 32 de la LIS y que son los siguientes:

---

<sup>77</sup> Artículo 31 de la LIS.

<sup>78</sup> Supercontable: "Deducciones para evitar la doble imposición internacional. Dividendos y participación en beneficios". Disponible en: [https://www.supercontable.com/informacion/impuesto\\_sociedades/Deducccion\\_para\\_evitar\\_doble\\_imposicion\\_internacional..html](https://www.supercontable.com/informacion/impuesto_sociedades/Deducccion_para_evitar_doble_imposicion_internacional..html). (Ultima consulta mayo 2023).

- a) Tener una participación en el capital de la entidad igual o mayor al 5% o que el valor de la adquisición de la participación sea mayor a 20 millones.
- b) Haber poseído la participación durante el año anterior o mantenerla durante el tiempo suficiente para completar ese año.

Sin embargo, esta deducción tiene el siguiente límite: La deducción no puede exceder del 5% de la cuota íntegra que se hubiese pagado en España por esas rentas si se hubiesen obtenido en territorio español.

### **3.3. Medidas unilaterales de Irlanda**

Por su parte, las medidas unilaterales de Irlanda para evitar la doble imposición se aplican cuando no hay un CDI firmado. Para ello se utiliza el método de crédito fiscal para los impuestos que las empresas irlandesas han satisfecho en el extranjero por las rentas obtenidas fuera de su territorio nacional, mientras las mismas puedan ser acreditados en Irlanda. En el caso irlandés se distingue según la naturaleza de los ingresos obtenidos.

Las empresas residentes en Irlanda que tengan una o varias sucursales en el extranjero, están sujetas al CT irlandés por sus beneficios generados, sin embargo, habrán pagado un impuesto similar en el extranjero por razón de esos beneficios, por lo que, para paliar esa posible doble tributación, el sistema irlandés permite obtener un crédito por la cuantía de ese impuesto pagado en el extranjero por las sucursales extranjeras, siempre y cuando no exista un CDI con dicho territorio extranjero.<sup>79</sup>

En el caso de que el crédito por los impuestos extranjeros excediese el impuesto irlandés (el crédito fiscal al que tiene derecho la empresa supera el monto total del CT de ese periodo), la parte no utilizada del crédito fiscal genera derechos futuros indefinidos para su deducción en los siguientes periodos impositivos,<sup>95</sup> con el límite de que el importe del crédito fiscal no podrá ser superior a los impuestos que correspondería pagar en Irlanda.

En cuanto a los dividendos recibidos de empresas extranjeras cuando no hay un CDI, en Irlanda deben tributar por el tipo impositivo del 12,5% cuando la sociedad cotice o forme parte de un grupo cotizado en un 75% y se negocien en la Bolsa de Valores de Irlanda, en una Bolsa de Valores reconocida de un estado miembro de la UE, o un país con el que

---

<sup>79</sup> Las normas para el cálculo del importe del crédito fiscal se encuentran en: *SCHEDULE, 24. TCA, 1997*. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/1997/act/39/schedule/24/enacted/en/html#sched24>. <sup>95</sup> *Vid. Nota 46*.

---

exista un CDI. Sin embargo, los dividendos están exentos de tributar cuando se posea un 5% o menos del capital social y de los derechos de voto<sup>80</sup>.

## **VI. Convenios de doble imposición**

### **1. Concepto**

El convenio de doble imposición, en adelante CDI, es el mecanismo que permite determinar qué Estado o Estados tienen legítima competencia para gravar las rentas obtenidas por los sujetos tributarios, cuando medie una relación de carácter comunitaria o internacional entre pagador y receptor<sup>81</sup>.

Cómo avanzamos en anteriores apartados, son dos los modelos de CDI más importantes, el elaborado por la ONU y el elaborado por la OCDE. Dado que los países a analizar en este trabajo son España e Irlanda, y ya que entre ellos existe un CDI cuyo modelo es el de la OCDE, se procede a analizar el mismo.

### **2. Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.**

La OCDE define la doble imposición jurídica disponible como “el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”. Esto representa algo muy perjudicial para los intercambios de las operaciones comerciales internacionales, por este motivo es importante la eliminación de esa doble imposición<sup>82</sup>.

La OCDE creó este modelo en 1963, a partir de esta fecha se ha ido realizando revisiones y cambios para adaptarlo a la realidad vigente, hasta la última versión actualizada de 2017.

---

<sup>80</sup> *Vid. Nota 24.*

<sup>81</sup> Terrasa, Miquel y Fusté, Javier. “La tributación internacional del artista y del deportista en el marco del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la organización para la cooperación y el desarrollo económico”, en *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento n.31/2011 1 parte.*

<sup>82</sup> OCDE.:” Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio versión abreviada”. Noviembre 2017. Pg. 13. Disponible en: <https://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-oncapital-condensed-version-20745419-es.htm>. (última consulta en mayo 2023).

Su principal objetivo es proporcionar medios para resolver los problemas de la doble imposición jurídica sobre una base uniforme, de forma que los países miembros

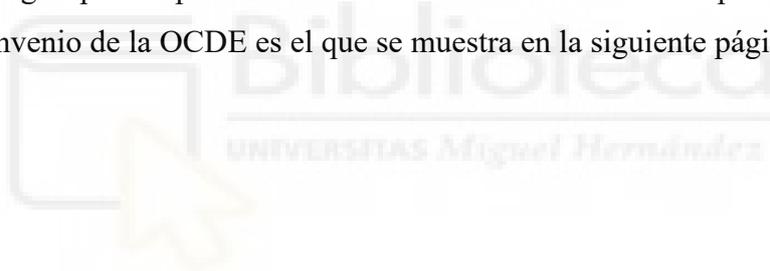
---

que firmen nuevos Convenios bilaterales o revisen los existentes deben ajustarse al Convenio Modelo<sup>83</sup>.

A pesar de ser muy importante la eliminación de la doble imposición fiscal, este modelo tiene más objetivos importantes como la prevención de la evasión y elusión fiscales y la no discriminación<sup>100</sup>.

### **3. Esquema del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE**

El esquema a seguir por los países firmantes de convenios de doble imposición en base al Modelo de convenio de la OCDE es el que se muestra en la siguiente página<sup>84</sup>:



---

<sup>83</sup> *Ibid.* Pgs. 14-16. <sup>100</sup>

*Ibid.* Pg. 18

<sup>84</sup> *Ibid.* Pgs. 29 y 30.



---

**Índice del Convenio**  
**TÍTULO Y PREÁMBULO**

Capítulo I

**AMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO**

- Artículo 1. Personas comprendidas
- Artículo 2. Impuestos comprendidos

Capitulo II

**Definiciones**

- Artículo 3. Definiciones generales
- Artículo 4. Residente
- Artículo 5. Establecimiento permanente

Capitulo III Artículo

- 6. Rentas inmobiliarias
- Artículo 7. Beneficios de actividades económicas
- Artículo 8. Transporte internacional marítimo y aéreo
- Artículo 9. Empresas asociadas
- Artículo 10. Dividendos
- Artículo 11. Intereses
- Artículo 12. Cánones

- Artículo 13. Ganancias de capital
- Artículo 14. [Suprimido]
- Artículo 15. Renta del trabajo por cuenta ajena
- Artículo 16. Honorarios de consejeros
- Artículo 17. Artistas y deportistas
- Artículo 18. Pensiones
- Artículo 19. Función pública
- Artículo 20. Estudiantes
- Artículo 21. Otras rentas

#### Capítulo IV

### IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

- Artículo 22. Patrimonio

#### Capítulo V

### MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Artículo 23.A. Método de exención.
- Artículo 23.B. Método de imputación o de crédito fiscal

#### Capítulo VI

### DISPOSICIONES ESPECIALES

- Artículo 24. No discriminación
- Artículo 25. Procedimiento amistoso
- Artículo 26. Intercambio de información
- Artículo 27. Asistencia en la recaudación de impuestos
- Artículo 28. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
- Artículo 29. Derecho a los beneficios del Convenio
- Artículo 30. Extensión territorial

#### Capítulo VII

### DISPOSICIONES FINALES

- Artículo 31. Entrada en vigor
- Artículo 32. Denuncia

## 4. Convenio de doble imposición entre España e Irlanda

### 4.1. Aspectos generales

El CDI entre España e Irlanda fue firmado el 10 de febrero de 1994, entrando en vigor en España el 27 de diciembre de 1994<sup>85</sup>. La fecha de entrada en vigor en Irlanda difiere según el tipo de renta; así, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre las Ganancias de Capital, su entrada en vigor fue en el 6 de abril de 1995,

---

<sup>85</sup> AEAT.: “Instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994. (“BOE” de 27 de diciembre de 1994). Pg. 1. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/1994/BOE-A-1994-28597-consolidado.pdf>. (Última consulta en mayo de 2023).

por su parte, en lo que respecta al impuesto sobre sociedades, entró en vigor el 1 de enero de 1995<sup>86</sup>.

El CDI está dirigido a los siguientes impuestos:

*Tabla 9. Impuestos sujetos al CDI en España e Irlanda*

España	Irlanda
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	- The income tax
- Impuesto sobre Sociedades	- The corporation tax
	- The capital gains tax

*Fuente: AEAT y Revenue*

En primer lugar, el CDI realiza las definiciones generales, las más importantes a tener en cuenta son las siguientes:

España: Territorio del Estado Español, lo cual incluye las zonas exteriores a su mar territorial sobre las cuales tiene jurisdicción y soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes, y sus recursos.

Irlanda: Incluye las zonas exteriores a sus aguas territoriales, que haya sido designada o lo sea en el futuro, como área en la que Irlanda puede ejercer los derechos respecto del fondo y subsuelo marinos y sus recursos naturales.

---

Nacional: Tanto para España como para Irlanda serán las Personas físicas que tengan nacionalidad española en el caso de España e irlandesa en el caso de Irlanda y personas jurídicas, asociaciones u otras entidades constituidas según legislación vigente cada territorio.

Autoridad competente: En el caso de España, es el ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado, por su parte, en Irlanda lo son los Comisionados de Renta o su representante autorizado.

---

<sup>86</sup> Revenue: “Dates of effect of Ireland’s tax treaties”. January 2023. Disponible en: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tax-agreements/dates-of-effect/index.aspx>. (última consulta en mayo de 2023).

A continuación, se describe el término residente a efectos del CDI, en ambos casos, son residentes de un estado la personas que en virtud de la legislación de ese estado están sujetas a la imposición en él por su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio de naturaleza análoga. Cuando una persona sea residente en ambos Estados, se determinará su residencia a efectos fiscales:

- Dónde la persona tenga su vivienda permanente, en su defecto, con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas.
- Si no se pudiera aplicar el apartado anterior, dónde la persona viva habitualmente.
- En defecto de la anterior, se considerará residente del Estado del que sea nacional.
- Si tuviese ambas nacionalidades, serán las autoridades las que resuelvan en caso de común acuerdo.

En el caso de las personas jurídicas, serán residentes del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Por otro lado, a los efectos del CDI, es muy importante el concepto de EP.

El EP se refiere a un lugar fijo de negocios, que sirve a las empresas para realizar toda o parte de su actividad económica. El artículo 5 del CDI en su apartado 1 realiza una lista de los mismos, incluyéndose entre ellos, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, pozos de petróleo o de gas... etc.

Por su parte, el apartado 3 y 4 hace una lista de las exclusiones, es decir, de los establecimientos que no son considerados EP.

A este respecto cabe destacar 3 requisitos para considerarse EP<sup>87</sup>:

1. La existencia de un lugar de negocios.

Para que exista, basta con que haya un espacio disponible para el desarrollo de la actividad económica.

2. Ese lugar debe ser fijo.

---

<sup>87</sup> García, Carlos y Jiménez, Olías: “El concepto tributario de <<Establecimiento permanente>>”. 2011. Artículo 229. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf?id=3358&forceDownload=true>. (última consulta mayo 2023).

En este sentido, lo más importante es que exista un grado de permanencia en el tiempo en el territorio, no es necesario que sea un lugar fijo inflexible pero su existencia debe tener como finalidad una duración permanente en el tiempo.

3. A través de dicho lugar deben llevarse a cabo las actividades de las empresas.

Es decir, debe llevarse a cabo en el EP una actividad económica efectiva.

Tampoco podemos olvidar el concepto de agente, pues se trata de un caso excepcional en el cual se atribuye la tenencia de un EP a una empresa, aunque no haya un lugar fijo de negocio, cuando una persona distinta del agente independiente actúe en nombre de la empresa y tenga facultades atribuidas por la empresa para realizar contratos en su nombre.<sup>88</sup> Recordemos que de tratarse de actividades realizadas por un agente independiente no se considerará EP cuando actúen en su forma habitual de trabajo.

## **4.2. Análisis de determinadas rentas**

### **4.2.1. Los beneficios empresariales<sup>106</sup>**

En este trabajo nos interesa el CDI en materia de beneficios empresariales, esto se encuentra regulado en el artículo 8 del CDI.

El artículo 8 nos viene a decir que los beneficios empresariales de las empresas se deben someter a imposición en su país de residencia, salvo que la empresa realice su actividad económica a través de un EP en el otro país (por ejemplo una empresa Irlandesa que tiene un EP en España), en cuyo caso, esos beneficios pueden gravarse en el país donde está el

---

EP, pero sólo por las rentas que les sean atribuibles a ese EP (sólo los beneficios obtenidos por el EP en España pueden someterse al impuesto de sociedades español).

¿Como sabemos si los beneficios son atribuibles a ese EP? El apartado 2 del mismo artículo nos da la respuesta. Los beneficios son atribuibles a un EP cuando los mismos son los que se hubieran podido obtener si fuese una empresa distinta e independiente de la matriz.

---

<sup>88</sup> No obstante, existen ciertos requisitos que se pueden consultar en el 4 y 5 del CDI. <sup>106</sup>  
*Vid.* Nota 102. Pg. 5.

Además, para el cálculo del importe de los beneficios, se permite deducir los gastos que sean debidos a la consecución de la actividad económica del EP, a este respecto debemos incluir también los gastos de dirección y administración efectuados para dicha actividad económica, se hayan producido en el territorio donde se encuentra el EP, o en otra parte.

En cuanto al cálculo del beneficio, debe ser calculado cada año por el mismo método, salvo que exista un cambio y éste se deba a motivos válidos y suficientes.

#### **4.2.2. Las empresas asociadas<sup>89</sup>**

Se considera una empresa asociada cuando:

- a) La empresa de un Estado participa directa o indirectamente en la dirección, control o en el capital de una empresa del otro estado (Por ejemplo, una Empresa española que participa de esta forma en una empresa irlandesa, se considera una empresa asociada a esta última).
- b) Unas mismas personas participan directa o indirectamente, al igual que en el caso anterior, en la dirección, control o en el capital de una empresa de un estado y en una empresa del otro estado, cuando dichas empresas estén unidas por una relación comercial o financiera aceptada distinta a la que se desarrollaría si estas empresas fueran independientes.

En estos casos, esos beneficios que se dan y que no son producto de la relación entre las empresas asociadas, pueden incluirse en los beneficios de la empresa y ser gravables en el estado donde ésta se encuentra.

De la misma forma, en caso de que, por ejemplo España, someta a imposición en España los beneficios generados por una empresa española asociada a una irlandesa, y éstos

---

beneficios hayan sido también sometidos a imposición irlandesa, se estudiará si las condiciones convenidas entre la empresa española e irlandesa son las que hubiesen sido convenidas por dos empresas independientes, en caso afirmativo se procederá a hacer un ajuste en Irlanda por el importe del impuesto sobre sociedades irlandés.

---

<sup>89</sup> *Vid.* Nota 102. Pg. 6.

### 4.2.3. Dividendos<sup>90</sup>

Como norma general se establece que España puede someter a imposición los dividendos pagados por una sociedad irlandesa a un residente de España, estando los mismos se encuentren exentos de la imposición en Irlanda. Pero si el residente español tuviera derecho a un crédito fiscal por dichos dividendos, Irlanda puede gravar por el importe de dichos dividendos y del crédito fiscal a un tipo máximo del 15%.

Por su lado, el apartado 4 del artículo 10 del CDI establece que Irlanda puede gravar los dividendos que reciba un residente de este país cuando el pagador sea una sociedad residente de España.

España puede gravar también esos dividendos, pero si el residente irlandés es el beneficiario efectivo, el impuesto que se exija en España por esos dividendos debe ser como máximo el 15% del importe bruto de los dividendos. Sin embargo, si el beneficiario efectivo es una sociedad y ésta tiene el 25% del derecho de voto en la sociedad pagadora española, estos dividendos están exentos de impuestos en España.

A este respecto se modifica el apartado 4 del artículo 10 del CDI mediante el Instrumento multilateral para implementar las medidas relacionadas con los convenios fiscales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en adelante, MLI), de forma que sólo se aplicara dicha exención cuando las condiciones de propiedad descritas anteriormente se cumplan durante 365 días que comprenda el día del pago de los dividendos<sup>91</sup>.

Para finalizar, en el apartado 8 se aclara que una sociedad, por ejemplos española, aunque tenga beneficios procedentes de Irlanda, este país no podrá exigir ningún impuesto sobre

---

los dividendos que la sociedad pague, salvo que se le paguen a un residente irlandés o la participación que generan los dividendos esté vinculada de forma efectiva a un EP situado en Irlanda.

---

<sup>90</sup> *Vid. Nota 102. Pgs. 6 y 7.*

<sup>91</sup> AEAT.: “Texto sintético del convenio multilateral y del convenio entre el reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital”. Septiembre, 2021. Pg. 15. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/TextosSinteticos/CDI-TS-Irlanda-SP.pdf>.

#### 4.2.4. Cánones<sup>92</sup>

El término cánon utilizado en el propio CDI hace referencia a todos los “pagos que retribuyan el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluyendo películas cinematográficas y películas y cintas para televisión y radio, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”<sup>93</sup>

El artículo 12 del CDI dicta que los cánones que una sociedad española pague a una sociedad irlandesa pueden someterse a imposición en Irlanda. Aunque también pueden ser objeto de imposición en España si la legislación española interna lo permite.

Lo equivalente ocurre cuando la sociedad que paga el canon es irlandesa y quien la que lo recibe es española.

Sin embargo, cuando quien lo recibe es el beneficiario efectivo (por ejemplo, una empresa irlandesa) existen límites al impuesto que se le exija en el otro estado (España), pues no puede ser mayor al 5, 8 o 10% del importe bruto de los cánones según la naturaleza de dichos cánones.

Por otro lado, cuando una empresa, sea cual sea su residencia, tenga un EP en España o Irlanda, los cánones que pague en virtud de ese EP serán considerados procedentes del estado donde se encuentra el EP. Y en el caso de que se trate de cánones pagados entre sociedades que tienen una relación especial entre ellas, y los mismos excedan lo que se hubiese pagado de ser dos sociedades independientes, ese exceso puede ser sometido a imposición del estado de residencia del pagador de los mismos.

---

Al hilo de este tipo de rentas, se va a desarrollar dos casos concretos, se trata del caso de la empresa Dell y del grupo musical U2.

---

<sup>92</sup> *Vid.* Nota 102. Pgs. 8 y 9.

<sup>93</sup> *Vid.* Nota 102. Artículo 12.3

### a) Caso Dell

El grupo Dell es uno de los líderes en tecnología a nivel mundial, con su consecuente impacto en el panorama digital en todo el mundo. Su finalidad social es el estudio, diseño, fabricación, distribución y comercialización de equipos y componentes de equipos informáticos.<sup>94</sup>

En 2007, la AEAT inicia un procedimiento administrativo mediante el cual reclama cerca de 15 millones de euros por las ventas realizadas por la sociedad en España entre los años 2000 y 2003. El hecho es que Dell Products LTD (en adelante Dell) realizaba esas operaciones comerciales mediante una sociedad comisionista (DESA) que actuaba como filial española y mediante una página web ubicada en Irlanda, por lo que la esta DELL estaba tributando sólo por las comisiones producto de las ventas y no por el importe de las ventas íntegro. Por ello, tras una investigación la Administración Tributaria consideró que Dell debería declarar por todos los ingresos recibidos en España por considerar a DESA un agente dependiente de la sociedad matriz. Esto se tradujo en una reclamación por la AEAT ante el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) por casi 15 millones de euros a Dell por esos ingresos no declarados. Por su parte Dell objetó que tales ventas de la filial española no tenían un papel relevante en sus operaciones comerciales como para considerarse su EP. Sin embargo, El TEAC acabó confirmando la posición de la AEAT, declarando la existencia de un EP<sup>113</sup>.

Posteriormente Dell presentó un recurso de amparo ante la audiencia nacional alegando que la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras era posterior al plazo prescriptivo, que no existía un EP en España, que Desas es un agente independiente de Dell y por lo tanto no constituye un EP y por tanto no existe un lugar fijo de negocio en España, que la página web no se puede considerar EP así como la existencia del derecho

---

<sup>94</sup> Einforma. “Dell Computer en Madrid”. Mayo, 2023. Disponible en: <https://www.einforma.com/informacion-empresa/dell-computer>. (última consulta en mayo de 2023). <sup>113</sup> Martín Santana, Laura: “El concepto de Establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL)”. En *Revista Quincena Fiscal num.18/2013 parte Jurisprudencia*.

a algunas deducciones por su programa de *Stock options* y por tanto la incorrecta determinación de la BI del EP.

La SAN 2153/2015 de la Audiencia Nacional no sólo confirmó la prescripción del derecho de la AEAT a liquidar la deuda tributaria del año 2000, anulando la resolución del TEAC, sino que confirmó la existencia de un EP de Dell en España<sup>95</sup>.

En contra de dicha sentencia, Dell presentó un recurso de casación ante el Tribunal Supremo (en adelante TS) respecto a la inexistencia de un EP en España debido a las actividades desarrolladas por la filial española DESA ni por el contrato de comisión que las vinculaba<sup>96</sup>.

En la STS 2862/2016, el TS confirma la decisión de la Audiencia Nacional sobre la existencia del EP, determinando que el hecho de existir un contrato de comisión entre la filial española y Dell no asigna automáticamente la condición de agente independiente de la filial. También determina que no hay que atender a la literalidad de los preceptos del CDI hispano-irlandés, sino que debe hacerse una interpretación conforme a cada caso<sup>116</sup>.

El TS concluye que existe un EP tanto en base al artículo 5.1. como al artículo 5.5. del CDI. Respecto al artículo 5.1. “una base fija de negocio” no se refiere a una relación directa ni a la utilización física del EP por parte de Dell, y dado que Dell utiliza las instalaciones y desarrolla su actividad de venta de forma mediata, poniendo a su disposición las instalaciones y el personal de DESA para tal fin, se considera la existencia de esa base fija de negocio a través de DESA, es decir, la no residente (Dell) realiza su actividad empresarial con la utilización de los locales, instalaciones y personal de su filial en España siendo por tanto, esa actividad empresarial llevada a cabo por la no residente Dell y no por su filial española (DESA). En cuanto al artículo 5.5. la facultad de “concluir contratos en nombre de la empresa” hace referencia a que debe haber una vinculación

---

<sup>95</sup> Sentencia de la Audiencia nacional 2153/2015 (Sala de lo contencioso, sección 2ª), de 8 de junio de 2015 (recurso 182/2012).

<sup>96</sup> García Prats, F. Alfredo: “Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (caso DELL). *AEDAF*, 2016. Disponible en <http://blog.benitoregalado.es/wp-content/uploads/2016/11/notasobre-la-sentencia-del-tribunal-supremo-de-20-de-junio-de-2016-ca....pdf>. (Última consulta, mayo 2023). <sup>116</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 2861/2016 (sala de lo contencioso, sección 2ª), de 20 de junio 2016 (Recurso 2555/2015).

---

entre la empresa Dell con el contrato que ha celebrado el EP (DESA) en su nombre, no siendo necesario el nacimiento de relaciones entre Dell con los clientes finales<sup>97</sup>.

De esta forma, se consolida la interpretación de los tribunales españoles respecto a los EP, obligando a los grupos multinacionales que operan en España a “*revisar los posibles riesgos tributarios asociados con sus estructuras en la cadena de suministro*”<sup>98</sup>.

Esta resolución ha sido objeto de críticas respecto a la interpretación que realiza el TS, en este sentido Plaza Vázquez no está de acuerdo con esta resolución, pues acusa al TS por realizar sus interpretaciones en atención al interés de la Administración General del Estado, escudándose en que debe interpretarse el CDI en atención a las nuevas realidades de un mundo globalizado, sin entrar a valorar que lo que puede ser incorrecto es la propia ley y esto aprovechando las normas no tan claras de la OCDE<sup>99</sup>.

#### **b) Caso grupo U2**

El grupo U2 es un grupo musical irlandés, que en 1997 realizó una gira de 2 conciertos en España. Su promotora fue una empresa española, la cual contrató a otras 4 empresas para realizar tareas en relación con dichos conciertos, entre ellas se encontraban las empresas “Remond Limited” y “Brenwel Limited” ambas con residencia irlandesa, que se encargaron de los servicios de puesta en escena de los conciertos, así como de los servicios de dirección y consultoría de los conciertos, de reservas y de promoción de dichos conciertos.

Tras un análisis por parte de la Inspección tributaria española, se llegó a la conclusión de que los ingresos obtenidos por estas dos empresas se trataban de beneficios empresariales que deberían tributar como tal, dando lugar a la liquidación de la deuda tributaria, a cargo de la empresa promotora como responsable subsidiario de la misma. Así lo confirmó el TEAC en su resolución del 2/2/2007. La razón se fundamentó en el artículo 13.1. del

---

<sup>97</sup> A este respecto, García Prats realiza una crítica pues el TS no considera el grado de vinculación del comitente (Dell), siendo ese el motivo de la relación de dependencia alegada entre Dell y Desa. *Vid.* Nota 115.

<sup>98</sup> *Vid.* Nota 115. Pg. 4.

<sup>99</sup> Plaza Vázquez, Amancio: “Tribunal de la renta empresarial y tributación internacional”. *Publicación Aranzadi digital num. 1/2020 parte Estudios y comentarios*. 2020. Disponible en: [https://webcastlive.es/aranzadi/actualizacion-profesional/2016.htm?id=TS-1475-2016\\_20-06-2016](https://webcastlive.es/aranzadi/actualizacion-profesional/2016.htm?id=TS-1475-2016_20-06-2016). (última consulta mayo 2023).

TRLIRNR,<sup>100</sup> que considera como rendimientos obtenidos en territorio español los

---

rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de EP cuando deriven directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aun cuando se perciban por persona o entidad distinta. Así se confirma además en el artículo 17 del CDI que establece el matiz de “rentas derivadas de la actividad personal realizada por un artista”<sup>101</sup>.

Frente a esta resolución, la sociedad promotora presentó un recurso ante la Audiencia Nacional, resolviendo ésta a favor de la empresa (estimando por tanto el recurso), considerando que estas rentas fueron obtenidas en una especie de asociación temporal de empresarios, y no como una renta obtenida “directa o indirectamente” por la actuación “personal” del artista “o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación” independientemente de quién lo reciba, que es lo que exige el 13.1 del TRIRNR y el artículo 17 del CDI. Si no que más bien se trata de rentas abonadas por otros servicios (distintos a las rentas obtenidas por una actividad artística), siendo calificadas como beneficios empresariales recogidos en el artículo 7.1 del CDI, por una sociedad no residente sin EP, por lo que deben someterse a imposición en su estado de residencia, es decir, Irlanda<sup>102</sup>.

Frente a esta sentencia, la administración de Estado planteó un recurso de casación frente al TS. El TS resolvió estimando el recurso, alegando que el artículo 13.1. del TRLIRNR hace referencia a cualquier tipo de actividad relacionada con la actuación, no aludiendo en exclusiva a los que deriven directa o indirectamente de la actuación artística. Y puesto que entre las actividades que las empresas realizaron estaba incluido el sonido, luz, escenario, láser, vídeo y los servicios de organización y consultoría para ambos conciertos, se podía concluir que efectivamente se trataba de rentas derivadas de las actuaciones en España del grupo U2, sujetas, por tanto, en virtud del artículo 17.2 a imposición en el estado de la fuente, es decir, España.<sup>123</sup> A este respecto, cabe decir que la sentencia sólo estima el recurso para la empresa Remond Limited, desestimando el

---

<sup>100</sup> Real decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (En adelante TRIRNR).

<sup>101</sup> *Vid* 103. Artículo 17.

<sup>102</sup> St. de la AN 173/2010 (Sala de lo contencioso, sección 2ª), de 28 de enero de 2010 (recurso 152/2012).

<sup>123</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 8946/2012 (sala de lo contencioso, sección 2ª), de 7 de diciembre 2012 (Recurso 1139/2010).

mismo para la empresa Brenwell Limited dado que el importe de la liquidación objeto de la reclamación no supera el mínimo para poder acceder al recurso de casación.

---

A este respecto, se realizan varias críticas que defienden la decisión de la AN, entendiendo que las rentas percibidas por estas empresas no tienen relación con la actuación personal del artista sino con otras actividades conexas como la venta de entradas o producción del concierto, que no forman parte de la remuneración que recibe el artista, por lo que no forman parte de las rentas a las que se refiere el artículo 17.2 del CDI sino que más bien deberían ser calificadas como beneficio empresarial, rendimiento del trabajo, canon o lo que correspondiera según el CDI.<sup>103</sup>

## **VII. Derecho de la Unión Europea (DUE)**

### **1. Introducción**

España e Irlanda son actuales miembros de la UE, por tanto deben someterse y respetar las normas que de ella emanan respecto a las competencias que los mismos estados le han cedido.

En materia tributaria, como se avanzó en apartados anteriores, en el ámbito de la imposición directa, son los propios estados quienes tienen la potestad de legislar, sin embargo, eso no obsta, para que la UE, con el fin de conseguir una convergencia fiscal entre los Estados, dicte normas y directrices cuyo fin último no es legislar sino más bien, supervisar que los Estados cumplen con tales normas.

De esta forma son los propios Estados los que deciden sobre el tipo impositivo aplicable a sus territorios, la forma de recaudación del impuesto, así como el destino de la misma. Esta es la llamada fiscalidad directa, sobre la cual, la UE ha establecido una serie de normas con el fin de armonizar la fiscalidad de las empresas y de las personas físicas y de evitar la evasión fiscal y la doble imposición internacional.

---

<sup>103</sup> Plaza Romero, Félix. “Sujeción a tributación en España de las rentas obtenidas por sociedades irlandesas no residentes por la prestación de servicios relativos a la producción de los conciertos en España del Grupo musical US (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012)”, en *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* n.38/2013 parte Garrigues Sports.

Por otro lado, existe también la fiscalidad indirecta, que se ocupa de los temas relacionados con la libre circulación de mercancías y con la libre prestación de servicios en el mercado único europeo, de forma que la UE coordina y armoniza las leyes relativas al impuesto del valor añadido (IVA) y los impuestos especiales, que pudieran dar lugar a

---

ventajas desleales de productos de un país miembro frente a los productos de otro miembro.

## 2. Fiscalidad Directa de la UE

Para este trabajo sobre España e Irlanda, la fiscalidad directa tiene gran relevancia puesto que su objetivo es evitar la evasión fiscal y evitar la doble imposición internacional. Se compone de<sup>104</sup>:

- La lucha contra la elusión fiscal de las empresas<sup>105</sup>

Mediante la Directiva (UE) 2016/1164 sobre prevención de la elusión fiscal por parte de las empresas, que se aplica a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades en uno o más países miembros, incluyendo los EP en uno o varios países miembros.

La norma trata de combatir la *Base Erosion and Profit Shifting*, es decir, la erosión de la base imponible (en adelante BEPS), para ello se han creado normas destinadas a diferentes ámbitos, que son, las normas de limitación de intereses (para evitar que las multinacionales realicen pagos de intereses excesivos a empresas que tributan en países de bajo tipo impositivo se limita este pago al 30% de los beneficios antes de intereses e impuestos (en adelante BAI) del contribuyente; las normas de imposición de salida, la norma general contra las prácticas abusivas (trata de suplir las lagunas de las normas cuando una empresa pretende eludir fiscalmente su responsabilidad, para ello se establece como práctica abusiva cuando no se han establecido razones comerciales válidas que

---

<sup>104</sup> UE. “Fiscalidad”. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/summary/chapter/21.html> (última consulta mayo 2023).

<sup>105</sup> UE: “Lucha contra la elusión fiscal de las empresas” Última revisión: 07/11/2017. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/tackling-corporate-tax-avoidance.html>. (última consulta en mayo 2023).

reflejan la realidad económica) y las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas.

- La supresión de la doble imposición mediante arbitraje<sup>106</sup>

Se encuentra regulado en el convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (en adelante “convenio de

---

arbitraje”. Está destinado a la regulación de conflictos que pueden surgir en las empresas respecto a la imposición en más de un Estado miembro.

El objetivo es tener una herramienta para resolver este tipo de problemas, por lo que el convenio prevé una comisión consultiva cuando el problema no se haya podido resolver por las autoridades de los países implicados, de forma que dicha comisión consultiva emite un dictamen, que será vinculante en caso de que tales autoridades finalmente no lleguen a ningún acuerdo.

Por otra parte, cabe decir que la aplicación de este convenio puede verse reducida con el tiempo, esto se debe a la existencia de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, puesto que el ámbito de aplicación de la misma es más amplio que el convenio de arbitraje.

- Planificación fiscal agresiva.<sup>107</sup>

Respecto a esta acción por parte de las empresas, la UE ha emitido la recomendación 2012/772/UE de la comisión, del 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva.

Recordemos que la planificación agresiva hace referencia a los mecanismos complejos que realizan algunas empresas, aprovechando la existencia de lagunas legales en las

---

<sup>106</sup> UE: “Supresión de la doble imposición (arbitraje)” Última revisión: 14/12/2017. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/elimination-of-double-taxation-arbitration.html>. (última consulta en mayo 2023).

<sup>107</sup> UE: “Planificación fiscal agresiva” Última revisión: 21/02/2014. Disponible en: <https://eurlex.europa.eu/ES/legal-content/summary/aggressive-tax-planning.html>. (última consulta en mayo 2023). <sup>129</sup> UE: “Imposición de los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas” Última revisión: 04/07/2018. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/taxation-of-interest-androyalty-payments-made-between-associated-companies.html>. (última consulta en mayo 2023).

normas tributarias, con el fin de trasladar su base imponible a otras jurisdicciones evitando de esa forma evitar pagar los impuestos correspondientes en un determinado país.

- Imposición de pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas<sup>129</sup>

Regulado en la Directiva 2003/49/CEE del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

---

Su objetivo es eliminar la doble tributación de los intereses y cánones originados en un país miembro cuando éstos han tributado también en el país del beneficiario, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad de otro país de la UE o un EP situado en país de la UE.

La forma de eliminar esta doble imposición es que cuando la sociedad asociada o el EP pague impuestos en este concepto a un país que no es el suyo, puede exigir la devolución del impuesto al mismo, y en caso de que ese país no atienda a su petición, ese pago dará derecho a intereses de demora hasta que se realice la devolución.

- Mecanismos de resolución de litigios fiscales<sup>108</sup>

Regulado en la Directiva (UE) 2017/1852 sobre el sistema de resolución de litigios fiscales de la UE.

Esta directiva se enfoca a los litigios que puedan surgir entre 2 o más países de la UE, cuando más de 2 países miembros consideran que el objeto de la controversia debe tributar en sus países.

Se aplica a todos los contribuyentes del impuesto sobre la Renta y el Patrimonio cubiertos por los tratados fiscales bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión.

---

<sup>108</sup> UE: “Mecanismos de resolución de litigios fiscales” Última revisión: 06/02/2018. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/tax-dispute-resolution-mechanisms.html>. (última consulta en mayo 2023).

Este procedimiento consta de varias fases. En primer lugar, el contribuyente debe presentar una reclamación ante la autoridad competente de los países miembros afectados, las cuales deben resolver el caso en un plazo de 2 años desde su aceptación. En caso de que una de las reclamaciones sea desestimada por alguno de los países miembros afectados o no se haya resuelto en el plazo previsto de 2 años, se procederá a la constitución de una comisión consultiva para resolver el litigio. La resolución de esta comisión consultiva será vinculante salvo que tales países alcancen un acuerdo o constituyan una comisión de resolución alternativa de resolución de litigios distinta a la de la UE.



Fiscalidad de las empresas<sup>109</sup>

Regulado en la Directiva 22/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

El objeto de esta directiva es la doble tributación de los dividendos y otros beneficios que se hayan distribuido entre filiales matrices y filiales residentes en países miembros, su objetivo es eximirlos de retención en el país en el que se originaron para evitar la doble imposición o en su caso, la doble no tributación.

Como vemos desde la UE se toda a los Estados de las herramientas necesarias para afrontar los posibles problemas entre los estados miembros, entre los que España e Irlanda están incluidos.

## **VIII. Organización de Cooperación al Desarrollo Económico (OCDE).**

### **1. Aspectos generales**

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es una organización internacional formada por 38 países, entre ellos España e Irlanda desde 1961, cuyo objetivo es ayudar a los países a promover vidas mejores, orientando las decisiones de los países en materia de políticas públicas eficaces, con el fin de fomentar el cumplimiento de los nuevos retos económicos establecidos por la misma OCDE. El fin último es conseguir sociedades y economías más justas y resilientes.<sup>110</sup>

Las decisiones sobre la orientación estratégica de la OCDE se toman en el seno del Consejo, por consenso entre los representantes de los países miembros y la Comisión Europea, aunque ésta última no tiene voto.

---

<sup>109</sup> UE: “Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes de la Unión Europea” Última revisión: 23/02/2022. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legalcontent/summary/common-system-of-taxation-applicable-in-the-case-of-parent-companies-andsubsidiaries-of-different-european-union-member-states.html>. (última consulta en mayo 2023).

<sup>110</sup> OCDE. Disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/impacto/> (última consulta mayo 2023). <sup>133</sup> OCDE: “Tax” Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/> (última consulta mayo 2023).

-  
En materia tributaria la OCDE abarca los siguientes temas, esto es importante, pues tanto España como Irlanda forman parte de la misma<sup>133</sup>:

---

#### La Administración Fiscal.

Se trata de un foro, donde se da respuesta a los asuntos de la administración tributaria. El objetivo es influenciar la forma de operar de los sistemas fiscales para alejarse del confrontamiento y acercarse al dialogo, compartiendo información y experiencias e identificando buenas prácticas internacionales.

Un ejemplo de ello es la nota “hacia el trabajo remoto sostenible en el entorno post covid19”. Es una recopilación de información para ayudar a las administraciones tributarias a detectar los puntos clave para mejorar las estrategias existentes respecto al teletrabajo, el cual se ha visto incrementado notablemente y por ello es necesario especial atención.<sup>111</sup>

#### - Análisis de políticas tributarias

La OCDE dispone de una base de datos global de estadísticas tributarias que sirven para el análisis y comparación fiable de las políticas fiscales y aduaneras de 120 países, a fin de conseguir mejorarlas. Sus principales indicadores son el ratio de recaudación tributaria sobre el PIB y la estructura impositiva. Por ejemplo, en la siguiente tabla se nos muestra el porcentaje de la recaudación tributaria de algunos países sobre el PIB.

*Tabla 10: Ingresos fiscales totales*

---

<sup>111</sup> OCDE: “Tax administration: Towards sustainable Remote Working in a COVID-19 Environment”. 10 de julio de 2021. Disponible en: [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1100\\_1100317s1ht91tyt0&title=Tax-Administration-Towards-sustainable-Remote-Working-in-a-post-COVID-19Environment](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1100_1100317s1ht91tyt0&title=Tax-Administration-Towards-sustainable-Remote-Working-in-a-post-COVID-19Environment). (Última consulta mayo 2023).

Country	Total tax revenues, % of GDP, 2021	Taxes on goods & services, % of GDP, 2021	Taxes on income & profits, % of GDP, 2021	Social security contributions, % of GDP, 2021
France	45.1	12.2	12	14.8
Italy	43.3	12.2	13.8	13.5
Netherlands	39.7	12.2	12.5	13.1
Germany	39.5	10.5	12.9	14.9
Spain	38.4	10.5	11.4	13.7
Portugal	35.8	13.8	9.4	10.6
United Kingdom	33.5	10.3	12.6	6.7
Switzerland	28	5.5	13.3	6.8
United States	26.6	4.4	12.8	6.3
Ireland	21.1	6	10.5	3.2

Fuente: OCDE

## Tratados fiscales

En este concepto es de destacar el modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio ya analizado.

Igualmente es destacable, el procedimiento de acuerdo mutuo (en adelante PAM) y su última modificación sobre el estándar mínimo de acción, que incluye la obligación de resolver estos procedimientos en un plazo de 24 meses por parte de las autoridades competentes, así como proporcionar los informes necesarios y completos de las estadísticas MAP. Entre los casos del PAM es común encontrar las disputas por la existencia o no de un EP de las sociedades o los conflictos por supuestos de doble residencia.<sup>112</sup> Esta cuestión se encuentra en el artículo 25 de del Modelo de Convenio de la OCDE, por lo tanto, también en el artículo 25 del CDI.

### - Delitos y fiscalidad

Se trata de proporcionar a los estados herramientas para combatir y eliminar la evasión fiscal, la corrupción, el lavado de dinero y otros delitos fiscales tanto internos como internacionales; para ello es importante una transparencia financiera, un marco legal

<sup>112</sup> OCDE: “MAP Statistics Reporting Framework (Updated December 2022)”. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-reporting-framework.pdf>. (última consulta mayo 2023).

-  
sólido, sistemas tributarios fuertes y sobre todo una cooperación efectiva entre las administraciones competentes y el resto de las autoridades.<sup>113</sup>

- Intercambio de información

Como se ha visto en líneas anteriores, el efectivo intercambio de información es vital para la mejoría de la cooperación en materia de fiscalidad internacional. Para conseguirlo, una de las medidas que la OCDE ha creado es el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales. Mediante el cual se obliga a los individuos, bancos y empresas a conservar sus libros y registros veraces acerca de sus beneficios reales y transacciones bancarias, de forma que se facilite a las autoridades de



---

<sup>113</sup> Vid nota 133. Sección “Tax and crime”.

un estado localizar a los evasores de impuestos gracias a la información proporcionada por otro estado<sup>114</sup>.

- Finanzas públicas.

En palabras de Boris Cournède, Jefe en funciones del departamento económico de la OCDE,<sup>115</sup> cuando hablamos de finanzas públicas se hace referencia a “la estructura de del gobierno, cuánto gasta el gobierno y en qué gasta su dinero, de qué impuestos depende para obtener el dinero y por qué ello importa... los gobiernos gastan entre el 30% y el 55% de sus ingresos y que ese dinero se gaste en programas valiosos o menos valiosos hace la diferencia”.

- Impuesto al consumo (IVA/VAT)<sup>116</sup>

Respecto a este impuesto, siendo que el IVA es uno de los impuestos con el cual más impuestos recaudan los estados, la labor de la OCDE es de gran apoyo. Por un lado con la creación de las directrices internacionales de IVA/GST de la OCDE y por otro la recomendación de la OCDE sobre su aplicación al comercio internacional.

A este respecto en 2012 se creó un Foro global sobre IVA, como un espacio de diálogo estructurado sobre políticas en esta materia entre los países socios y otros actores de relevancia.

- Precio de transferencia

---

<sup>114</sup> OCDE. “Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información” 21 de junio 2009. Disponible en: <https://www.oecd.org/espanol/foroglobaldelaocdesobretransparenciaintercambiodeinformacion.htm>. (última consulta mayo 2023).

<sup>115</sup> Cournède Boris: ”what is Public Finance and why is it important?”. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=vXYwe00cQfA>. (última consulta, mayo 2023).

<sup>116</sup> OCDE. “Directrices internacionales sobre IVA” 2021. Pgs. 5 y 6. Disponible en: [https://www.oecdilibrary.org/sites/9a6341e2-es/1/2/2/index.html?itemId=/content/publication/9a6341e2es&\\_csp\\_=898a68af4220f125f9e4adef7bca71ac&itemIGO=oecd&itemContentType=book#sectiond1e146](https://www.oecdilibrary.org/sites/9a6341e2-es/1/2/2/index.html?itemId=/content/publication/9a6341e2es&_csp_=898a68af4220f125f9e4adef7bca71ac&itemIGO=oecd&itemContentType=book#sectiond1e146). (última consulta mayo 2023).

Los precios de transferencia hacen referencia al precio que se aplica a los contribuyentes que han hecho operaciones entre partes vinculadas, de forma que sus beneficios sean calculados con el respeto al principio de plena competencia, es decir, que se calcule

---

teniendo en cuenta el precio al que se hubiese realizado si la operación se hubiese hecho entre partes no vinculadas (precio de mercado).

La OCDE y el G-20 han elaborado pautas a este respecto, actualmente se encuentran reflejadas en la última actualización de las Directrices de precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias de 2022 que contiene el plan de acción BEPS.<sup>117</sup>

- Relaciones globales y desarrollo.<sup>141</sup>

El objetivo de esta sección es garantizar que los países en desarrollo tengan un apoyo efectivo en su labor de implementar estándares fiscales internacionales. Esto se debe al poder que tiene un buen sistema tributario de impulsar el desarrollo de los estados si se hace de forma correcta pues es una gran fuente de financiación.

En este sentido la OCDE pone a disposición de estos países diversas herramientas según el tipo de necesidad requerida, ofreciendo capacitaciones, informes etc. Las diferentes categorías son las siguientes:

*Ilustración 5: Relaciones globales y desarrollo*

---

<sup>117</sup> Bouzas Manuel y Ordoñez Ceballos María: “Nueva versión de las directrices de precios de transferencia para 2022”. 26 de enero 2022. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/nueva-version-de-lasdirectrices-de-precios-de-transferencia-para-2022/>. (ultima consulta mayo 2023). <sup>141</sup> *Vid.* Nota 133. Sección “Global relations and development”.



Fuente: OCDE

- Red de federalismo fiscal

La red sobre relaciones fiscales entre los niveles de gobierno tiene como misión dar respuestas prácticas a los estados miembros acerca de la descentralización fiscal, esto

mediante el análisis de políticas y fundamentos estadísticos sobre la relación entre los gobiernos nacionales y subnacionales<sup>118</sup>.

- Resolución de conflictos

Aparte del ya explicado MAP, la OCDE tiene otros recursos que ayudan a la resolución de posibles conflictos. Entre ellos están: El manual de Acuerdos Anticipados de Precios Bilaterales (BAPAM) con el fin de asegurar la previsibilidad de la fiscalidad de las transacciones internacionales y El Manual sobre el Manejo de MAP/APA Multilaterales (MoMA).<sup>119</sup>

Finalmente, resta por tratar la Erosión de la Base y desplazamiento de beneficio (BEPS) que se procede a explicar en el apartado siguiente.

## 2. Instrumento Multilateral de la OCDE (MLI<sup>120</sup>)BEPS

El Convenio Multilateral de la OCDE (CML) para la implementación de Medidas Relacionadas con los Tratados Tributarios para Prevenir la Erosión de la Base Gravable

<sup>118</sup> OCDE: “THE NETWORK ON FISCAL RELATIONS ACROSS LEVELS OF GOVERNMENT”. 2022. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/federalism/about-the-fiscal-network.pdf>. (ultima consulta mayo 2023).

<sup>119</sup> *Vid.* Nota 133. Sección “Dispute resolution”.

<sup>120</sup> En adelante MLI.

y el Traslado de Utilidades fue aprobado el 12 de octubre de 2022. El convenio tiene como objetivo modificar los CDI de forma rápida, sistemática y coordinada, mediante la inclusión de las medidas BEPS en los mismos, por lo que no haría falta volver a negociar o redactar los CDI, la herramienta con la que llevar a cabo esta implementación es el instrumento multilateral (MLI) que permite a los estados adheridos implantar las medidas establecidas en el Plan de Acción BEPS<sup>121</sup>.

Cuando se habla de BEPS, se hace referencia a la erosión en la base imponible de los impuestos y al traslado de beneficios que provocan las lagunas o mecanismos desfasados en los CDI y que permiten a las sociedades eliminar sus beneficios a efectos fiscales o trasladarlos a ubicaciones donde no hay actividad real y además existe poca o nula tributación<sup>122</sup>.

---

Contra ello, en 2015, se acordó la implementaron de 15 acciones de un paquete de medidas BEPS para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales y lograr una mayor transparencia. Entre las medidas se incluye:

- Revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, con énfasis en la fiscalidad de las transacciones intragrupo.
- Enfoque sobre el sustrato de las transacciones en vez de su forma legal.
- Actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales, en especial los aplicados a la propiedad intelectual (En adelante PI).
- Medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS<sup>123</sup>.
- Un estándar impositivo mínimo.

### **3. Acuerdo sobre el impuesto mínimo global**

Por otro lado, en octubre de 2022 la OCDE y el G20 acordaron “La declaración de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. El objetivo de estos dos enfoques es por una parte garantizar la aplicación de la tasa

---

<sup>121</sup> Deloitte: “MLI-Convención multilateral”. Noviembre 2021. Disponible en <https://www2.deloitte.com/uy/es/pages/tax/articles/mli.html>. (última consulta mayo 2023).

<sup>122</sup> OCDE. “10 preguntas sobre BEPS”. Noviembre 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/10preguntas-sobre-beps.pdf>. (última consulta mayo 2023).

<sup>123</sup> *Vid.* Nota 145.

impositiva mínima global del 15% a las multinacionales con ingresos superiores a 750 millones de euros anuales, y por otra parte reasignar los beneficios de las empresas multinacionales más grandes y rentables a países de todo el mundo<sup>124</sup>.

Esta medida se encuentra integrada en la Directiva (UE) 2022/2523, de 14 de diciembre de 2022, del Consejo relativa a la Garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud de la Unión.

No es de extrañar la especial atención al mundo digital, ya que la misma está muy presente en la actualidad, estamos ante un mundo globalizado que se está digitalizando muy rápidamente y es indiscutible la influencia que esto tiene en todos los agentes de las sociedades.

---

A lo largo de la historia, se ha visto como las grandes empresas se han visto atraídas por sistemas tributarios más ventajosos, dando lugar a cambios de residencias y complicados sistemas con el fin de evitar pagar impuestos en los que operan, uno de esos impuestos que las grandes empresas tienden a evitar pagar es el impuesto sobre sociedades.

A pesar de la implementación de las medidas BEPS, las empresas han encontrado las lagunas que les permiten seguir realizando ese tipo de acciones sobre todo en cuanto a la PI cuya intangibilidad permite trasladar sus beneficios donde más convenga.

La OCDE resume los 2 pilares de la siguiente manera:

*Tabla 11: Pilares de la OCDE*

---

<sup>124</sup> OCDE: “Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía” octubre 2021. Pgs.3 y 4. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economiaoctubre-2021.pdf>. (ultima consulta junio 2023).

Primer Pilar	Segundo Pilar
Los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios residuales de las EMN más grandes y rentables se reasignarán a las jurisdicciones donde se encuentran los clientes y usuarios de esas empresas.	Las reglas GloBE establecen un impuesto mínimo global del 15% para todas las EMN con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros.
Seguridad jurídica en materia tributaria mediante el establecimiento de procedimientos de resolución de controversias de carácter obligatorio y vinculante, junto con un régimen optativo para dar cabida a determinados países con menor capacidad.	Exigencia de que todas las jurisdicciones que aplican una tasa nominal del impuesto sobre sociedades inferior al 9% sobre intereses, regalías y un conjunto definido de otros pagos, implementen la «cláusula de sujeción a imposición» en sus convenios bilaterales con los países en desarrollo miembros del Marco Inclusivo cuando se les solicite, de modo que no se pueda abusar de sus convenios fiscales.
Supresión y paralización de los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares relevantes.	Exclusión para dar cabida a los incentivos fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales.
Aplicación simplificada y ágil del principio de plena competencia en circunstancias específicas, con especial atención a las necesidades de los países de menor capacidad.	

Fuente: OCDE

Como vemos la norma del 15% mínimo global pertenece al Pilar 2. Consiste en que el tipo efectivo de un país debe ser del 15% como mínimo, y en caso de no serlo, las administraciones deberán recaudar un impuesto adicional, el impuesto complementario. El pago de este impuesto es responsabilidad de la empresa matriz en su estado de residencia, de forma que es ésta quien deberá ingresar dicho impuesto complementario cuando ella o sus filiales hayan sido gravadas a un tipo inferior al 15%<sup>125</sup>.

A esto se añadirá la regla de los beneficios insuficientemente gravados, que operará cuando no sea posible aplicar la anterior regla, consiste en que no será la sociedad matriz la responsable del pago del impuesto complementario sino las sociedades matrices intermedias o filiales del grupo que sean residentes en un país miembro de la UE.

#### 4. Efectos del impuesto mínimo global

Se espera que estas medidas tengan un impacto recaudatorio beneficioso tanto para los países más ricos como los países en desarrollo, los cuales no deberán competir con los

<sup>125</sup> Garrigues, departamento tributario: “La directiva del impuesto mínimo del 15% para grandes empresas ya ha entrado en vigor”. 31 de enero 2023. Disponible en: <https://www.expansion.com/blogs/garrigues/2023/01/31/la-directiva-del-impuesto-minimo-del-15.html>. (Última consulta junio 2023).

primeros estableciendo tipos impositivos tan bajos que apenas recauden efectivamente impuestos<sup>126</sup>.

De hecho, la OCDE preveía unos ingresos anuales de alrededor de 150.000 millones de dólares de recaudación, previsión que ha aumentado a 220.000 millones según su análisis publicado en enero de 2023, y se espera que este incremento se reparta sobre todo a los de los países en desarrollo de bajos y medianos ingresos<sup>127</sup>.

Por otro lado, se espera que los estados, conscientes de que su tipo efectivo es inferior a este 15%, implementen nuevos o adicionales impuestos para cumplir con el mismo, pues de otra forma, serán los estados de residencia de las matrices quienes reciban la recaudación restante<sup>128</sup>.

Respecto a España, el Libro Blanco de la reforma tributaria ha estimado que la recaudación en España será de alrededor de 5.200 millones de euros, proviniendo 2.200 millones de las sociedades residentes españolas y 3.000 millones de las filiales residentes en el extranjero, pero ésta estimación se afirma, conlleva una incertidumbre muy elevada no sólo por el esfuerzo que va a suponer para las empresas cumplir con todos los requisitos que las normas preven sino también por el esfuerzo que debe hacer la administración tributaria para controlar la efectiva aplicación del Pilar 2<sup>129</sup>. A pesar de

---

todo ello, se prevé que la situación en España no cambie demasiado, esto se debe a que en España ya se cumple con el mínimo del 15% para las grandes empresas.

Por su parte, para en Irlanda, a pesar de haber sido reticente a unirse a este acuerdo al principio, de hecho, fue uno de los países que rechazó la propuesta en defensa de su legítima política fiscal, el 8 de octubre de 2021 anunció finalmente su adhesión al pacto.

---

<sup>126</sup> *Vid.* Nota 148. Pg. 5.

<sup>127</sup> OCDE: Impacto de la reforma fiscal internacional en los ingresos mejor de lo esperado. 18 de enero 2023. Disponible en: <https://www.oecd.org/newsroom/revenue-impact-of-international-tax-reform-betterthan-expected.htm>. (última consulta junio 2023).

<sup>128</sup> *Vid.* Nota. 149.

<sup>129</sup> Poza Cid R. y Sánchez Mercader M.: “Tributación mínima global: coste elevado y recaudación incierta”. 13 de marzo 2023. Disponible en: <https://www.eleconomista.es/opinion/noticias/12184920/03/23/Tributacion-minima-global-coste-elevado-y-recaudacion-incierta.html>. (última consulta junio 2023).

Irlanda como se veía en páginas anteriores tiene un tipo impositivo relativamente bajo en comparación a otros países de la UE, esto le ha servido para atraer inversión extranjera y así posibilitar el desarrollo de su economía, por lo que es comprensible un primer rechazo a esta medida. Esta situación para Irlanda no parece ser tan favorecedora, por ejemplo, el *Central Bank of Ireland* ha realizado un análisis de las consecuencias negativas de esta medida, en el mismo se prevé que el ingreso del CT podría disminuir en 4.7 mil millones entre 2022 y 2025 y esto podría provocar también un cambio desfavorable en las cuentas públicas. De hecho el *Irish Fiscal Advisory Council* estima que entre 3.000 millones y 6.500 millones serán susceptibles de ser afectados. Esto es un gran riesgo potencial para la economía irlandesa y más teniendo en cuenta que el incremento del CT efectivo se concentrará en unas pocas y grandes empresas, las cuales, podrían acabar abandonando Irlanda tarde o temprano, dejando finalmente a Irlanda como un territorio menos atractivo para la inversión<sup>130</sup>.

## 5. Tipo de gravamen vs tipo de gravamen efectivo

Cuando se habla del tipo efectivo, se hace referencia al tipo de gravamen sobre beneficios que pagan efectivamente los contribuyentes. A lo largo del trabajo se ha visto cómo es posible aumentar o disminuir el importe pagado en concepto del impuesto sobre beneficios, la existencia de exenciones fiscales, créditos fiscales, deducciones, bonificaciones, etc. Todo ello genera que las empresas paguen un importe diferente al que correspondería en caso de aplicar el tipo de gravamen sin tener en cuenta dichos conceptos, pues bien, la tasa impositiva efectiva es aquella estimación que corresponde a ese importe efectivamente pagado por las empresas<sup>131</sup>.

---

Debe tenerse en cuenta además que su cálculo requiere un cálculo algo más complejo que el tipo impositivo oficial, pero sintéticamente puede resumirse en la siguiente fórmula<sup>132</sup>:

---

<sup>130</sup> Parliamentary Budget Office: “OECD BEPS and Irish Corporation Tax”. Abril 2022. Disponible en: [https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/parliamentaryBudgetOffice/2022/2022-03-04\\_oecd-beps-and-irishcorporation-tax\\_en.pdf](https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/parliamentaryBudgetOffice/2022/2022-03-04_oecd-beps-and-irishcorporation-tax_en.pdf). (última consulta junio 2023).

<sup>131</sup> Argüello Verbanaz, Samuel: “Nivel efectivo de impuestos a las empresas en la UE”. Junio, 2018. Disponible en:

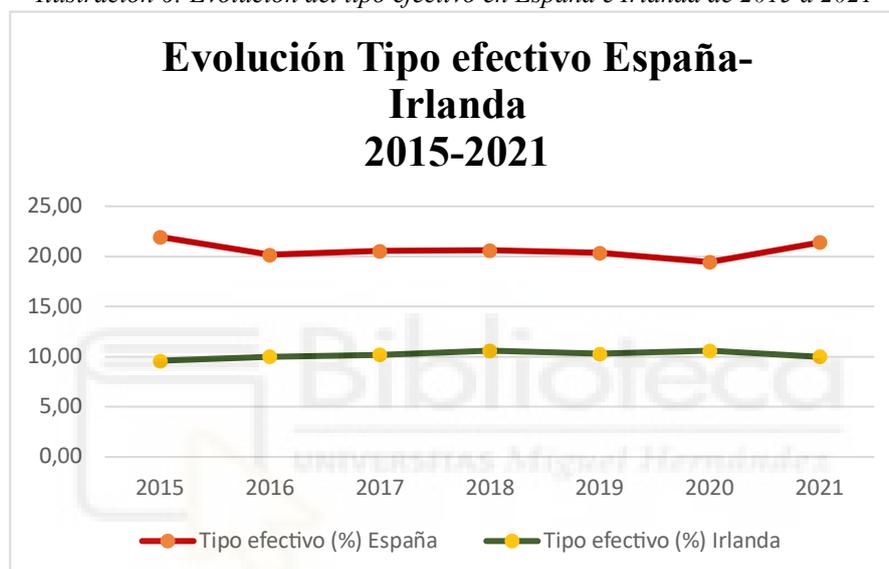
<sup>132</sup> A este respecto, no hay unanimidad en la doctrina acerca de la fórmula de cálculo, sin embargo, se ha tomado como referencia la aceptada por la AEAT y OCDE. AEDAF: “Los tipos efectivos del impuesto sobre Sociedades en España. Análisis actualizado sobre datos de 2018”. Disponible en: <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/51492/informe-tipos-efectivos-del-impuesto-sobresociedades-en-espana>. (última consulta junio 2023).

$$\text{Tipo efectivo} = \frac{\text{Cuota L\u00edquida + deducciones por doble imposici\u00f3n}}{\text{Base imponible}}$$

A continuaci\u00f3n, se muestra la evoluci\u00f3n de la tasa impositiva entre Espa\u00f1a e Irlanda en los \u00faltimos 6 a\u00f1os.

Como se puede observar tanto Espa\u00f1a como Irlanda mantienen sus tipos efectivos unos puntos por debajo del tipo impositivo general del IS y CT respectivamente.

*Ilustraci\u00f3n 6: Evoluci\u00f3n del tipo efectivo en Espa\u00f1a e Irlanda de 2015 a 2021*



*Fuente: Elaboraci\u00f3n propia a partir de datos extra\u00eddos de Revenue y AEAT<sup>133</sup>.*

Finalmente, para mostrar la importancia pr\u00e1ctica de todo lo acaecido en esta \u00faltima parte, es conveniente ver los sistemas que las empresas utilizaban en Irlanda para evitar pagar los impuestos que corresponder\u00eda originalmente, debiendo pagar al final un tipo

[https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26065/1/Informe\\_Final.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26065/1/Informe_Final.pdf). (\u00faltima consulta junio 2023).

impositivo efectivo bastante inferior, esto se explicar\u00e1 mediante el caso de Apple y de Google.

<sup>133</sup> Los datos extra\u00eddos de Revenue pertenecen a los documentos “*Payments and returns*” de cada a\u00f1o. Los datos extra\u00eddos de AEAT est\u00e1n disponibles en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio2020/1-ingresos-tributarios-2020/tipos-efectivos.html>. (\u00faltima consulta junio 2023).

### **a) El café doble irlandés – Caso Apple**

Se trata de un sistema mediante el cual es necesario crear dos filiales de la empresa en Irlanda, recordemos que el tipo general de Irlanda es del 12,5%.

Como es sabido, Apple opera en prácticamente todos los países de la UE, entre ellos España cuyo tipo general es del 25% (el doble que el irlandés), para por hacerlo utiliza otras sociedades, en el caso de España opera mediante la sociedad Apple Retail para la red de tiendas Apple Store y Apple Marketing Iberia encargadas de la venta de productos.

La relación que mantienen estas empresas con la sociedad irlandesa es de comisionista y proveedores de servicios de marketing, cobrando las empresas españolas una ínfima parte en concepto de comisión<sup>134</sup>.

El traslado a Irlanda de estos beneficios por las ventas se realiza de la siguiente manera: Como habíamos dicho, en Irlanda existen 2 sociedades, una de ellas que es dueña de los derechos de marca (PI) y otra que sólo vende los productos a las filiales en España. Pues bien, Apple Irlanda vende los productos a la filial española a un precio muy elevado, de forma que la sociedad española al vender los productos prácticamente no obtiene beneficio, quedándose todo el margen en Irlanda, donde tributará por estas ventas a la filial española al 12.5%. Por su parte la filial española al haber comprado tan caro apenas va a tener beneficios que tributar al 25%, de hecho, muy probablemente tenga pérdidas.

Por su parte en Irlanda van a pasar varias cosas, primeramente, el traslado de los beneficios originados en España por las ventas a Apple Irlanda, pero hemos dicho que Apple tiene 2 sociedades en Irlanda, bien, la otra sociedad que posee la PI es una sociedad con sede en un paraíso fiscal (por ejemplo, Jersey) donde la tributación es prácticamente nula. De forma que una Apple Irlanda debe pagar los derechos de PI a esta segunda empresa, estos derechos son tan altos que prácticamente deja sin beneficio a Apple Irlanda, que deberá tributar al 12,5% los beneficios restantes, Además, las operaciones de transferencia que se realicen entre empresas irlandesas y empresas con sede fiscal en un

---

territorio de fiscalidad favorable deben pagar un impuesto mínimo del 1%. Finalmente, el importe que se paga por derechos de PI a la filial de Apple con sede en un paraíso fiscal

---

<sup>134</sup> Jiménez Largo, Iñaki: “¿Cuánto sabes de economía?”. España, Plataforma, 2019. Capítulo 2. Disponible en:

tributará en dicho territorio al tipo impositivo que corresponda (normalmente cero o cercano al 0%) por lo que será esta última la que realmente tribute por el grueso de los beneficios en el territorio donde radica<sup>135</sup>.

Debido a este sistema, en agosto del año 2016 la Comisión Europea exigió a Apple el pago de 13.000 millones de euros al gobierno irlandés por haber recibido ayuda estatal ilegal para lograr un menor pago del CT en comparación a otros negocios, llegando a pagar un tipo efectivo del 1% en 2003 y del 0,005% en 2014. Frente a esto, tanto Apple como el gobierno irlandés recurrieron dicha decisión, alegando que todo ha sido legal y que en ningún momento se le ha dado un trato favorable a Apple, y sobre todo, por parte de Irlanda “para mantener la integridad de (su) sistema fiscal” (ministro de finanzas irlandés, Michael Noonan)<sup>136</sup>.

Finalmente, tras varias sentencias y apelaciones, en 2020 el TJUE terminó dando la razón a Apple por lo que ésta no tuvo que abonar las cantidades reclamadas, que ascendieron a 14.200 millones de euros, pues se mantuvo que no existió tal favorecimiento y que todo fue realizado bajo la legalidad<sup>137</sup>.

#### **b) Sándwich doble irlandés-holandés – Caso Google**

Este es el sistema que ha utilizado Google, yendo un paso más allá que la Apple. De forma que evita pagar CT del 12,5% aprovechando la exención al pago de royalties entre empresas de la UE.

Partiendo del mismo sistema anterior, se añade una empresa filial holandesa “Google Netherlands Holdings B.V. Como en el caso anterior, en concepto de coste, había pagado un elevadísimo precio a la sociedad Google Irland Holdings, posteriormente la sociedad irlandesa traslada estos beneficios en concepto de royalties a Google Holanda ya que estas

---

<sup>135</sup> Nueva Tribuna: “¿Sabes cómo funciona el “doble irlandés” y el “Sándwich holandés” para eludir el pago de impuestos?”. 3 de mayo de 2015. Disponible en:

<https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/sabes-funcionan-doble-irlandes-y-sandwich-holandeseludir-pago-impuestos/20150503151810115390.html>. (última consulta junio 23).

<sup>136</sup> Foo Yun Chee: “La UE exige a Apple pagar hasta 13.000 millones de euros en impuestos a Irlanda”. 30 de agosto 2016. Disponible en: <https://www.reuters.com/article/apple-sancion-idESKCN11512L>. (última consulta junio 2023).

<sup>137</sup> El mundo. “La justicia europea da la razón a Apple: no tendrá que abonar más de 14.000 millones en impuestos no pagados en Irlanda”. 15 de Julio 2020. (última consulta junio 2023).

operaciones entre países miembros de la UE no tienen ningún coste implícito. Por su parte la legislación holandesa, al contrario que la irlandesa, permite realizar estas operaciones entre sociedades holandesas y sociedades con sede fiscal en cualquier otro territorio, aunque se trate de un paraíso fiscal (Bermuda), sin ningún coste extra. De esta forma la empresa holandesa transfiere estos royalties a la sociedad con sede en un paraíso fiscal, evitando así pagar el impuesto que se pagaba en Irlanda por transferir esos beneficios.<sup>138</sup>

Actualmente contra estos sistemas de elusión fiscal se ha puesto en marcha la implementación de las acciones del paquete BEPS por parte de los Estados.

Además, en 2014, Irlanda anunció que las empresas que estuviesen utilizando estos sistemas debían dejar de hacerlo hasta el 2020, afectando no sólo a estas empresas, sino también a empresas como Facebook o LinkedIn<sup>139</sup>.

Por ejemplo, en el caso de Google, los portavoces de la compañía aseguraron que los derechos de PI se gestionarían desde la empresa con sede en EEUU y no desde Bermuda a partir de 2020, esto se produjo tras la reforma fiscal de EEUU de 2018 mediante la cual los beneficios generados por las compañías estadounidenses en el extranjero estarían exentos de pagar impuesto si se repatriaban dichos beneficios a EEUU.<sup>140</sup>

## **IX. Análisis de la situación actual y futura**

### **1. Ventaja fiscal efectiva respecto a los países con menores tipos de gravamen fiscal**

Actualmente, desde la UE y la OCDE como hemos visto, se está tratando de paliar las desigualdades fiscales entre los países, las medidas tomadas al respecto están en proceso de consolidación y aplicación.

---

<sup>138</sup> Barros Cristian: “Así lo hacen las grandes tecnológicas para no pagar impuestos ¿Es legal?” 10 de febrero 2021. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=EBharYCVcg4>. (última consulta junio 2023).

<sup>139</sup> Zuil, M. y Browsers.S.: “El rastro fiscal que explica cómo Nike, Apple y Uber se ahorran millones en impuestos”. 6 de noviembre 2017. Disponible en: [https://www.elconfidencial.com/economia/paradisepapers/2017-11-06/nike-apple-holanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers\\_1471995/](https://www.elconfidencial.com/economia/paradisepapers/2017-11-06/nike-apple-holanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers_1471995/). (última consulta Junio 2023).

<sup>140</sup> Eldiario: “Google dejará de usar el “doble irlandés” y el “sándwich holandés” para eludir impuestos. 2 de enero 2020. Disponible en: [https://www.eldiario.es/economia/google-irlandes-sandwich-holandesimpuestos\\_1\\_1098697.html](https://www.eldiario.es/economia/google-irlandes-sandwich-holandesimpuestos_1_1098697.html). (última consulta junio 2023).

Sin embargo, no cabe duda que un menor tipo de gravamen efectivo es un llamante indiscutible a la inversión extranjera, aunque, es importante reconocer que existen otros

---

muchos factores por los cuales una empresa decide establecerse en un territorio, por ejemplo la seguridad jurídica que proporciona el estado para proporcionar seguridad y estabilidad a las empresas, el tipo de mano de obra que ofrece el país y si ésta se adecua a la requerida por la empresa, los incentivos que puedan recibir, sobre todo en el caso de empresas que desarrollen I+D+i , etc.

## **2. ¿Es necesario la armonización de la fiscalidad directa de los Estados miembros de la UE?**

Desde la UE se recoge la idea de que tener normas comunes en materia tributaria para las sociedades es importante para luchar contra la planificación fiscal agresiva y lograr que las empresas tributen en los países en los que se ha creado el valor, salvo en las exenciones acordadas. Todas las medidas adoptadas no se contraponen a la potestad tributaria de cada Estado, sino que son unos objetivos que los estados deben cumplir de la manera que los mismos decidan. Así mismo destacan la lucha contra la competencia fiscal desleal entre los Estados miembros<sup>141</sup> y que se ha visto en el caso de Apple y Google.

## **3. Emprender en España o en Irlanda**

Desde la perspectiva de un emprendedor, Irlanda tiene grandes ventajas comparativas. Algunas de ellas las hemos visto a lo largo de este trabajo entre las que destaca su menor tasa impositiva, pero no es suficiente para marcar una diferencia, la situación del país también es importante.

Por ejemplo, Irlanda cuenta con tasa de desempleo del 4,4% en 2022 frente a un 13% en España,<sup>142</sup> lo cual invita a pensar en que habrá un mejor sistema laboral en el país de menor tasa de desempleo.

Irlanda además de haber apostado por la atracción de inversión extranjera, ha incentivado las Tecnologías de información y comunicación (TIC), este protagonismo se hace

---

<sup>141</sup> Cruzado, Carlos.:” ¿Por qué es tan importante armonizar Sociedades en la Unión Europea?” 2 de junio 2019. Disponible en: <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/es-tan-importante-armonizar-sociedades-union-europea/20190602111518163292.html>. (última consulta junio 2023).

<sup>142</sup> DM: Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/paises/comparar/espana/irlanda>. (última consulta junio 2023).

evidente en las características internas del propio país y que a simple vista no parece ser importante pero que sumadas dan lugar a un país rico en mano de obra cualificada,

---

negocios de todo tipo y presencia de empresas importantes como Google, Ikea, Apple, Intel... que proporcionan trabajo cualificado a miles de profesionales.

Por su parte España no cuenta con esta presencia e incentivo tecnológico, a pesar de su intento de incentivar el desarrollo en I+D+I y las Start-ups, actualmente su nivel no llega al que ha podido llegar Irlanda.

Para hacer otra comparativa, se acude al *Ranking Doing Business*, el cual ordena a los países en función de la facilidad que tendría una pequeña y mediana empresa de abrir un nuevo negocio. En este ranking España ocupa el lugar 97º mientras que Irlanda ocupa el 23º lugar. Como vemos es una gran diferencia a tener en cuenta en la decisión de dónde emprender. Es destacable también, la facilidad con la que las empresas pueden obtener créditos en estos países, así, mientras España está en el puesto 80º, Irlanda se encuentra en el puesto 48º. Menos diferencia hay en cuanto a la facilidad de hacer negocios, ocupando España el puesto número 31º e Irlanda el puesto 24º<sup>143</sup>.

## **X. Conclusiones**

El objetivo de este trabajo era realizar una comparativa entre el IS español y el CT irlandés. A lo largo de este trabajo se ha ido viendo los diferentes aspectos de ambos impuestos, sus peculiaridades y su papel en la economía actual, a pesar de no ser países excesivamente grandes.

En primer lugar, se hizo la comparativa respecto a la forma de calcular el CT y el IS, y como vimos su sistema no es tan diferente como se podría llegar a pensar a priori, a pesar de tener diferencias como la forma de evitar una doble tributación internacional, que en España se realiza mediante el método de exención y en Irlanda mediante el método de crédito fiscal, pero finalmente ambas herramientas sirven al mismo fin que es evitar esa doble tributación internacional.

---

<sup>143</sup> DM: Disponible en: <https://datosmacro.expansion.com/negocios/doing-business/irlanda>. (Última consulta junio 2023)

Asímismo es reseñable el sistema de amortización a efectos fiscales en España que dista del sistema Irlandés, en el cual no existe la amortización fiscal sino la depreciación fiscal oficial, con lo que mientras en el primer caso se atiende a la contabilidad y a las normas tributarias para determinar la amortización de los bienes y en su caso realizar los ajustes

---

necesarios, en el segundo caso es la norma fiscal la que determina qué bienes se pueden depreciar fiscalmente y el porcentaje de la misma, esto es importante pues pareciera ser que España cuenta con un abanico algo más amplio del tipo de bienes amortizables que el sistema Irlandés.

Otra de las grandes diferencias sin lugar a duda es el tipo de gravamen entre los Estados analizados en este trabajo. Se ha visto como Irlanda pasó de ser un país sumido en una gran crisis a ser un país en auge con un gran crecimiento económico, siendo capaz de atraer a grandes multinacionales como Intel, Google o Apple, y esto gracias a la creación de un entorno favorecedor para este tipo de empresas, donde la política tributaria y económica jugó un papel muy importante. De esta forma Irlanda atrajo a las grandes empresas no sólo por unos impuestos relativamente favorables, sino también por su inversión en educación y sobre todo con nueva tecnología. De hecho, Irlanda es un país con mucha mano de obra cualificada proveniente de todas partes del mundo. Asímismo, cuenta con numerosos cursos de formación a los cuales los extranjeros pueden acceder y obtener así una visa que a su vez les permite trabajar determinadas horas. Por su parte a pesar de no haber crecido tanto respecto a la crisis del 2008, sí ha mejorado en muchos aspectos y hoy en día como se vio en páginas anteriores, cuenta con un gran atractivo para empezar una start-up, así mismo se ha invertido en I+D+I para ser un país más competitivo internacionalmente.

Esta diferencia es muy visible cuando se revisa el PIB per cápita de cada país, y se vió como en este concepto Irlanda está muy por encima de España, aunque es verdad que en el caso irlandés la facturación de las grandes empresas hace inflar este número. Es más, para Irlanda no es tan común el uso de este indicador por ese motivo, y es preferible utilizar otros indicadores como el llamado Consumo Individual Real. Por otro lado, esto no obsta para justificar que España y su PIB per cápita no haya crecido tanto como debería si fueran otras las circunstancias, como, por ejemplo, haber seguido una política fiscal más expansiva o haber tenido un gasto público más eficiente.

España e Irlanda como pertenecientes a la UE deben seguir todas las directrices en esta materia que se han nombrado a lo largo del trabajo, lo que lleva a una armonización fiscal cada vez mayor.

Además, teniendo en cuenta el nuevo impuesto mínimo global de la OCDE para las empresas multinacionales es posible esperar que la situación en Irlanda pueda cambiar y que algunas grandes empresas se planteen seguir en Irlanda o localizarse en otro territorio. De todas formas, en caso de que eso ocurriera y las empresas optasen por otros países con fiscalidad más favorables, estaríamos hablando de terceros países pues la mayoría de los países desarrollados tienen o han adoptado recientemente un tipo impositivo igual o mayor, por lo que las opciones de las grandes empresas se ven reducidas.

No cabe duda de que en un futuro incierto muchas cosas aparte de la propia sociedad van a cambiar, entre ellas el comportamiento de las grandes empresas ante grandes cambios fiscales, de hecho, con las nuevas medidas adoptadas desde los organismos internacionales más importantes como la UE y la OCDE es claro que se verán afectados no sólo sus países miembros, sino también al resto alcanzarán sus efectos en este mundo abierto y globalizado.

Por supuesto, merecerá la pena un análisis posterior sobre las consecuencias de estos cambios en las economías de estos países, y comprobar si efectivamente las previsiones y los objetivos de las medidas adoptadas se han cumplido, en especial, el establecimiento del impuesto mínimo global del 15% que tanto puede afectar a Irlanda o si por el contrario, las grandes empresas finalmente siempre encuentran el camino para conseguir un tratamiento fiscal que les es beneficioso.

## **XI. Bibliografía**

Aliaga Agulló, Eva, y otros. *Ordenamiento tributario español: Los impuestos*. Valencia : Tirant lo Blanch, 2021.

Apple statement: “*The facts about Apple’s tax payments*”. november 2017.

Argüello Verbanaz, Samuel: “Nivel efectivo de impuestos a las empresas en la UE”.

Junio, 2018. Disponible en:

[https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26065/1/Informe\\_Final.pdf](https://obtienearchivo.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26065/1/Informe_Final.pdf). (última consulta junio 2023).

Barros Cristian: “Así lo hacen las grandes tecnológicas para no pagar impuestos ¿Es legal?” 10 de febrero 2021. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=EBharYCVcg4>. (última consulta junio 2023).

Bouzas Manuel y Ordoñez Ceballos María: “Nueva versión de las directrices de precios de transferencia para 2022”. 26 de enero 2022. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/nueva-version-de-las-directrices-de-precios-detransferencia-para-2022/>. (ultima consulta mayo 2023).

Bray, Sean. “2023 Corporate Income Tax Rates in Europe”. February 2023. Disponible en: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-europe-2023/>. (última consulta junio 2023).

Caden, Cáit: “*Invesment into irish startups falls to €1,3bn - Tech Ireland*”. Mayo 2023. Disponible en: <https://www.irishexaminer.com/business/companies/arid-41129986.html>. (última consulta Junio, 2023)

Calvo Vérguez, Juan, y otros. Derecho Tributario, Parte Especial. *Derecho Tributario, Parte especial*. Madrid : Tecnos (Grupo Anaya, S.A), 2022.

Carroll, Killian. “Free State to Tax State: A Century of Taxation in Ireland” 2022. Disponible en: <https://www.esr.ie/article/view/1566/667> (última consulta Junio 2023).

Cournède Boris:” what is Public Finance and why is it important?”. Disponible en: <https://www.youtube.com/watch?v=vXYwe00cQfA>. (última consulta, mayo 2023).

Cruzado, Carlos.:” ¿Por qué es tan importante armonizar Sociedades en la Unión Europea?” 2 de junio 2019. Disponible en: <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/es-tan-importante-armonizarsociedades-union-europea/20190602111518163292.html>. (última consulta junio 2023).

Deloitte, Haskins & Sells, "Taxation in Ireland" (1980). Deloitte, Haskins and Sells Publications. 13. Disponible en: [https://egrove.olemiss.edu/dl\\_dhs/13](https://egrove.olemiss.edu/dl_dhs/13).

Einforma. “Dell Computer en Madrid”. Mayo, 2023. Disponible en: <https://www.einforma.com/informacion-empresa/dell-computer>. (última consulta en mayo de 2023).

El mundo. “La justicia europea da la razón a Apple: no tendrá que abonar más de 14.000 millones en impuestos no pagados en Irlanda”. 15 de Julio 2020. (última consulta junio 2023).

Eldiario: “Google dejará de usar el “doble irlandés” y el “sándwich holandés” para eludir impuestos. 2 de enero 2020. Disponible en: [https://www.eldiario.es/economia/googleirlandes-sandwich-holandes-impuestos\\_1\\_1098697.html](https://www.eldiario.es/economia/googleirlandes-sandwich-holandes-impuestos_1_1098697.html). (última consulta junio 2023).

Entrambasaguas, Alejandro “La productora de ‘La Casa de Papel’ pidió a Hacienda deducciones fiscales millonarias tras fichar al cuñado de Sánchez”. 5 de octubre 2022. Disponible en: [https://www.eldebate.com/espana/20221005/la-productora-de-la-casa-depapel-pidio-a-hacienda-deducciones-fiscales-millonarias-tras-fichar-al-cunado-desanchez\\_63836.html](https://www.eldebate.com/espana/20221005/la-productora-de-la-casa-depapel-pidio-a-hacienda-deducciones-fiscales-millonarias-tras-fichar-al-cunado-desanchez_63836.html).

Ferrer Grau, Vicente P y García López, Rosa M.: “Fiscalidad internacional” Servicio de publicaciones para la Fundación para la Investigación Juan Manuel Flores Jimeno”. Madrid, 2013

Foo Yun Chee: “La UE exige a Apple pagar hasta 13.000 millones de euros en impuestos a Irlanda”. 30 de agosto 2016. Disponible en: <https://www.reuters.com/article/applesancion-idESKCN11512L>. (última consulta junio 2023).

Galarza Montario, C. “Soberanía fiscal y poder tributario en el contexto de la fiscalidad internacional”. Ed. Corporación Editora Nacional (2006). Pgs. 59-60. Disponible en: <https://international.vlex.com/vid/soberana-tributario-contexto-fiscalidad-538075022>. (Última consulta 24 de mayo de 2023)

García Prats, Francisco Alfredo: “Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (caso DELL). *AEDAF*, 2016. Disponible en <http://blog.benitoregalado.es/wp-content/uploads/2016/11/notas-sobre-la-sentencia-deltribunal-supremo-de-20-de-junio-de-2016-ca....pdf>. (Última consulta, mayo 2023).

García, Carlos y Jiménez, Olías: “El concepto tributario de <<Establecimiento permanente>>”. 2011. Artículo 229. Disponible en: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf?id=3358&forceDownload=true>. (última consula mayo 2023).

García, Irene. “Start-ups” y el impuesto sobre sociedades: ¿Qué hay de nuevo? Marzo, 2023. Disponible en: <https://n9.cl/mf2nf>.

Garrigues, departamento tributario: “La directiva del impuesto mínimo del 15% para grandes empresas ya ha entrado en vigor”. 31 de enero 2023. Disponible en: <https://www.expansion.com/blogs/garrigues/2023/01/31/la-directiva-del-impuestominimo-del-15.html>. (Última consulta junio 2023).

GD Asesoría: “¿Qué países son considerados paraísos fiscales?” de 13 de febrero de 2023. Disponible en: <https://www.gdasesoria.com/blog/posts/lista-paraisos-fiscales-2023>. (Ultima consulta 24 mayo de 2023).

Hosteltur. “Capital del turismo: España, uno de los 5 países más influyentes del mundo”. Julio 2022. Disponible en: [https://www.hosteltur.com/152646\\_la-ciudad-del-turismoespana-como-uno-de-los-cinco-paises-mas-influyentes.html](https://www.hosteltur.com/152646_la-ciudad-del-turismoespana-como-uno-de-los-cinco-paises-mas-influyentes.html). (última consulta junio 2023).

Jiménez Largo, Iñaki: “¿Cuánto sabes de economía?”. España, Plataforma, 2019. Capitulo 2.

L, F.: “Cronología del rescate bancario”. 2023. Disponible en: <https://www.rtve.es/noticias/20130609/cronologia-del-rescate-bancario/674060.shtml>. (ultima consulta junio 2023).

La razón. “El rescate de Irlanda asciende a 85 millones”. Noviembre 2010. Disponible en: [https://www.larazon.es/historico/1946-el-rescate-de-irlanda-asciende-a-85-000millones-QLLA\\_RAZON\\_344968/](https://www.larazon.es/historico/1946-el-rescate-de-irlanda-asciende-a-85-000millones-QLLA_RAZON_344968/). (ultima consulta junio 2023).

López Espadafor, c.m (dir.) Carrión Morillo, D; Muñiz Pérez, J.C. “Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea”. ed. Madrid: Dykinson, 2020. (Disponible en:

<https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/172025?page=13>. Última consulta Mayo 2023).

Martín Santana, Laura: “El concepto de Establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL”. En *Revista Quincena Fiscal num.18/2013 parte Jurisprudencia*.

Michael Feeney. “Feeney: The taxation of companies 2019”. Editorial: Bloomsbury Professional, 2019.

Ministerio de asuntos exteriores.: “Ficha país, Irlanda, República de Irlanda”. Diciembre 2022. Disponible en:  
[https://www.exteriores.gob.es/documents/fichaspais/irlanda\\_ficha%20pais.pdf](https://www.exteriores.gob.es/documents/fichaspais/irlanda_ficha%20pais.pdf). (Última consulta junio 2023).

Nueva Tribuna: “¿Sabes cómo funciona el “doble irlandés” y el “Sándwich holandés” para eludir el pago de impuestos?”. 3 de mayo de 2015. Disponible en:  
<https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/sabes-funcionan-doble-irlandes-y-sandwich-holandes-eludir-pago-impuestos/20150503151810115390.html>. (última consulta junio 2023).

O’Dea, William: “The corporation tax act 1976.” *Irish Jurist (1966-)* 11, no. 1 (1976): 23–36. Disponible en: <http://www.jstor.org/stable/44026939>.

O’Driscoll Barry. “Ireland may be the place you’ve been looking for start your new business”, June 2022. Disponible en:  
<https://economictimes.indiatimes.com/nri/work/ireland-may-be-the-place-youve-beenlooking-for-to-start-your-new-business/articleshow/92097026.cms>.

Observatorio del Ecosistema de Startups en España: “Tendencias de inversión en España en 2022). Enero 2023. Disponible en:  
<https://www.fundacionbankinter.org/wpcontent/uploads/2023/02/Tendencias-de-Inversion-Espana-2022.pdf>. (última consulta junio 2023)

Parliamentary Budget Office: “OECD BEPS and Irish Corporation Tax”. Abril 2022. Disponible en:

[https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/parliamentaryBudgetOffice/2022/2022-0304\\_oecd-beps-and-irish-corporation-tax\\_en.pdf](https://data.oireachtas.ie/ie/oireachtas/parliamentaryBudgetOffice/2022/2022-0304_oecd-beps-and-irish-corporation-tax_en.pdf). (última consulta junio 2023)

Plaza Romero, Félix. “Sujeción a tributación en España de las rentas obtenidas por sociedades irlandesas no residentes por la prestación de servicios relativos a la producción de los conciertos en España del Grupo musical US (Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2012)”, en *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* n.38/2013 parte Garrigues Sports

Plaza Vázquez, Amancio:” Tribunal de la renta empresarial y tributación internacional”. *Publicación Aranzadi digital* num. 1/2020 parte Estudios y comentarios. 2020. Disponible en: [https://webcastlive.es/aranzadi/actualizacionprofesional/2016.htm?id=TS-1475-2016\\_20-06-2016](https://webcastlive.es/aranzadi/actualizacionprofesional/2016.htm?id=TS-1475-2016_20-06-2016). (última consulta mayo 2023).

Poza Cid R. y Sánchez Mercader M.: “Tributación mínima global: coste elevado y recaudación incierta”. 13 de marzo 2023. Disponible en: <https://www.eleconomista.es/opinion/noticias/12184920/03/23/Tributacion-minimaglobal-coste-elevado-y-recaudacion-incierta.html>. (última consulta junio 2023).

Revenue. Revenue Irish Tax and Customs. *revenue.es*. [Online] Junio 2021. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-taxcorporation-tax/part-04/04-05-03a.pdf>.

Sánchez García, N.: “La doble imposición internacional” en *Revista n.16 del Comité económico i social de la Generalitat Valenciana*, 2018, pg.4. Disponible en: <http://www.ces.gva.es/sites/default/files/2018-03/art2-rev16.pdf>. (Última consulta 25 de mayo de 2023).

Sanz Gadea, Eduardo: “50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades”. Abril, 2019 *Revista técnica Tributaria//nº 126*.

*Tax and Duty Manual* . noviembre 2022. Taxation of Provisions and Accruals (Income tax and corporation tax).

Terrasa, Miquel y Fusté, Javier. “La tributación internacional del artista y del deportista en el marco del modelo de convenio para evitar la doble imposición de la organización

para la cooperación y el desarrollo económico”, en *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento* n.31/2011 1 parte.

The official isle of man government. “Corporate tax rates”. Disponible en: <https://www.gov.im/categories/tax-vat-and-your-money/income-tax-and-nationalinsurance/business-and-corporations/corporate-tax-rates/>. (Última consulta 24 de mayo de 2023).

Ucelay Sanz, I.: “La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 467, 79-94. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7515/6985>. (Última consulta junio 2023).

Zuil, M. y Browsers.S.: “El rastro fiscal que explica cómo Nike, Apple y Uber se ahorran millones en impuestos”. 6 de noviembre 2017. Disponible en: [https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-06/nike-appleholanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers\\_1471995/](https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-06/nike-appleholanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers_1471995/). (última consulta junio 2023).

## **XII. Normativa y jurisprudencia**

Corporation Tax act, 1976.

Electronic Irish Statute Book

INSTRUMENTO de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994. (“Boletín Oficial del Estado” de 27 de diciembre de 1994.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Sentencia de la Audiencia Nacional 173/2010 (Sala de lo contencioso, sección 2ª), de 28 de enero de 2010 (recurso 152/2012).

Sentencia de la Audiencia nacional 2153/2015 (Sala de lo contencioso, sección 2ª), de 8 de junio de 2015 (recurso 182/2012).

Sentencia del Tribunal Supremo 2861/2016 (sala de lo contencioso, sección 2ª), de 20 de junio 2016 (Recurso 2555/2015).

Sentencia del Tribunal Supremo 8946/2012 (sala de lo contencioso, sección 2ª), de 7 de diciembre 2012 (Recurso 1139/2010).

### **XIII. Webgrafía**

AEAT. Disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/>. (última consulta julio 2023).

Deloitte.com. Disponible en <https://www2.deloitte.com/ie/en.html>. (última consulta julio 2023).

Eur-lex. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>. (última consulta julio 2023).

Expansión/datos macro. Disponible en <https://datosmacro.expansion.com/>. (última consulta julio 2023).

OCDE. Disponible en <https://www.oecd.org/>. (última consulta julio 2023).

Oepm. Disponible en <https://beta.oepm.es/es/>. (última consulta julio 2023).

Parlamento europeo. Disponible en <https://www.europarl.europa.eu/portal/en>. (última consulta julio 2023).

Revenue. Disponible en <https://revenue.ie/en/Home.aspx> (última consulta julio 2023).

Supercontable. Disponible en <https://www.supercontable.com/> (última consulta julio 2023).

Taxfoundation. Disponible en <https://taxfoundation.org/>. (última consulta julio 2023).

Taxsummaries. Disponible en <https://taxsummaries.pwc.com/> (última consulta julio 2023).