



Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche
Grado en Administración y Dirección de Empresas

TRABAJO FIN DE GRADO

Curso 2015/2016

Internacionalización de la empresa y su tributación

“MEDIDAS CONTRA EL FRAUDE FISCAL DE LAS EMPRESAS INTERNACIONALES”

Presentado por Carmen Angosto Magdaleno

Dirigido por el Profesor Johans Mendiluz Rodríguez

Abstract

Este documento presenta las nuevas medidas de la OCDE para combatir los BEPS. Un paquete completo de recomendaciones en la lucha contra el fraude de las multinacionales. Además, se exponen los cambios ya realizados en la normativa española en el ámbito de IS y de IRNR, y se comenta lo fundamentales que son los CDI.

Al final del documento se podrán ver las conclusiones a las que se ha llegado en la realización de este trabajo. Destaca el éxito que suponen estas medidas en su cometido, por la cobertura que ofrecen las modificaciones a la normativa interna y la cooperación global.

Las soluciones a los nuevos modelos de negocio, marcados por el uso de internet y los intangibles, prometen ser muy eficaces, especificando cuándo una empresa se considerará ubicada en un lugar u otro atañendo a su actividad principal, a sus bienes o incluso a su mercado. Además, la cadena de valor se estudia en profundidad para vetar la partición artífice de la misma, resultando ser incluso perjudicial su distribución entre países de nula tributación, al mismo tiempo que se someten a rigurosa declaración los precios de transferencia entre grupos.

La comunicación de la información se convierte en el vehículo que hará efectivo todo este sistema, ya sea entre Administraciones como entre los contribuyentes y las mismas. La intención de evitar el intercambio de información supondrá una mala decisión por parte de las empresas y de los países que así lo hagan en tanto que las empresas se verán igualmente gravadas conforme a la normativa española y que finalmente esos países perderán una posible renta de haber llegado a un convenio.

Por último, otra de las grandes soluciones a las que se llega es la que refiere a la definición de EP. En este caso, las modificaciones del IS y del IRPF no dejan lugar al fraude, ya que aquellas empresas que pretendan deducir sus deudas de un EP ubicado en un paraíso fiscal verán anulada su propuesta y tendrán que ajustarse a la normativa española que corresponda.

Índice

ABSTRACT	1
ABREVIATURAS	3
INTRODUCCIÓN	4
LAS MEDIDAS DE LA OCDE	7
PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS	7
<i>Acciones</i>	9
INTERCAMBIO DE INFORMES PAÍS POR PAÍS	15
INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN DE CUENTAS FINANCIERAS	16
LA NORMATIVA EN ESPAÑA	17
EL IMPUESTO DE SOCIEDADES	18
EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	20
LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	22
ACUERDOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.....	23
<i>Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras</i>	24
<i>Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información “País por País”</i>	25
<i>El Código de Buenas Prácticas Tributarias</i>	26
DERECHO COMUNITARIO AL RESPECTO, LA ARMONIZACIÓN FISCAL DE LA UNIÓN EUROPEA	28
LOS INTERESES DE LA EMPRESA INTERNACIONAL. IMPACTO DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA	31
CONCLUSIONES	33
BIBLIOGRAFÍA	37
WEBGRAFÍA	38

Abreviaturas

BEPS	Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting)
BI	Base imponible
CDI	Convenio de doble imposición
CE	Comisión Europea
CFC	Compañía foránea controlada
EP	Establecimiento permanente
IED	Inversión extranjera directa
IIC	Impuesto Indirecto sobre el Consumo
IRC	Impuesto de la Renta Corporativo
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PIB	Producto interior bruto
UE	Unión Europea

Introducción

El objetivo de este trabajo es abordar las diferentes medidas de los organismos multinacionales, así como los nacionales, para hacer frente a las estrategias fiscales abusivas que pueden adoptar las organizaciones. Estas estrategias son especialmente observables en las empresas que operan en diferentes jurisdicciones, ya que la posible disyuntiva entre sus legislaciones puede favorecer que las empresas desarrollen planes de optimización de su carga fiscal, con el fin de aprovechar las ventajas fiscales de cada nación, llegando en algunos casos a ser la deuda final con las Administraciones mucho menor de lo que correspondía en un principio. Este hecho se convierte en un problema para los Estados por la tremenda reducción que puede causar en concepto de ingresos fiscales, así como para la sociedad, por el impacto negativo que estas acciones tienen sobre la ciudadanía y sobre la competencia misma de las empresas.

La globalización ha resultado en numerosos cambios en las actividades transfronterizas. Factores como el libre movimiento de capitales y de trabajo, la posibilidad de trasladar las instalaciones fabriles a lugares que ofrecen un menor coste, la casi inexistencia de barreras al comercio, el desarrollo tecnológico, la creciente importancia de la gestión de riesgos en las organizaciones y el uso de la propiedad intelectual, suponen la aparición de nuevas formas de hacer negocios que influyen directamente en los regímenes fiscales del IS de todos los países.

Ya en el siglo XX, se advirtió la posibilidad de que se produzca una doble imposición sobre una única renta. Esta posibilidad se entendió como una amenaza al crecimiento mundial, por lo que las naciones se pusieron de acuerdo en la necesidad de eliminar esa posibilidad mediante normas internacionales acordadas. Así, surgen los convenios bilaterales, destinados a solventar problemas puntuales entre dos jurisdicciones y a prevenir la doble imposición. Conforme la economía es más global, estos convenios pierden su efectividad, ya que surgen lagunas que no habían sido contempladas. Un modo efectivo de cubrir esos vacíos es mediante tratados multilaterales de colaboración. Ya no es suficiente con realizar acuerdos entre dos partes, sino que es necesario unir más

participantes que se comprometan con la necesidad para que todos puedan salir beneficiados.

Actualmente, las multinacionales, que representan una gran porción del PIB mundial, han cambiado sus modelos operativos y los han globalizado en forma de organizaciones matriciales y cadenas, que centralizan sólo algunas de sus funciones. Por otro lado, la importancia en aumento del sector terciario y la introducción de productos digitales abre una nueva vía en la localización de las empresas. Ya no es imprescindible ubicarse donde se encuentran los activos, sobre todo si son intangibles, ya que se puede realizar el control de las actividades desde cualquier parte del mundo. Los planificadores fiscales conocen las oportunidades que surgen con estos nuevos modelos de empresas y aprovechan para adoptar posiciones fiscales más agresivas y reducir así los costes fiscales para las sociedades.

Ahora bien, cabe realizar una diferenciación entre los conceptos que se usan actualmente para referirse a estas prácticas, ya que algunas de ellas constituyen un hecho punible, mientras que otras en principio no, aunque sí puedan ser perseguidas.

Partiendo del fraude fiscal, o fraude de ley, que se da cuando a una norma se le da una interpretación que no es la intencionada por el legislador y que beneficia en última instancia al empresario, perjudicando por tanto a la Administración. El motivo principal de este hecho es el conseguir unos objetivos específicos, para lo que se acogen a una normativa, que aunque no tenga por objeto los mismos objetivos que busca el empresario, permiten lograrlos, y además anulan la efectividad de otra normativa. Para lograr el éxito en el incumplimiento de la norma se emplean documentos y declaraciones falseadas de manera discrecional.

Siguiendo una línea similar, está la evasión fiscal, donde lo que se busca es evitar pagar finalmente los impuestos que se deberían. En esta práctica, los planificadores ocultan la información a la Administración aprovechando los resquicios legales que ha dejado la norma. Por otro lado, otra de las prácticas muy conocidas es la elusión fiscal, que son actuaciones al borde entre lo legal y lo ilegal. La finalidad de las mismas es minimizar la carga tributaria mediante el uso de los vacíos legales que deja una norma. Los planificadores fiscales trabajan con la elusión para aprovechar cualquier ventaja legal

que exista y que les sea beneficiosa. Es muy conocido el uso de sociedades instrumentales que, debido a su escasa transparencia, dificultan la supervisión de la asignación de las actividades entre las diferentes localizaciones donde opera y, por tanto, resulta imposible verificar que la suma tributaria se ha realizado correctamente, atribuyendo a cada lugar su parte correspondiente.

Como se aprecia, en los tres casos se da un incumplimiento deliberado de la normativa y se busca el propio beneficio en detrimento de la Administración. Su diferencia radica en la finalidad de la acción. En el fraude fiscal se busca la nulidad de una normativa, en la evasión la no imposición, y en la elusión una disminución de la carga fiscal.

En definitiva, la normativa actual ha quedado desfasada. Todos estos expertos en materia fiscal que trabajan para optimizar la carga tributaria de las empresas han desarrollado unas técnicas que pueden llegar a producir en algunos casos una doble no imposición o una imposición inferior. Resulta muy preocupante que los beneficios de las actividades que realizan las multinacionales puedan quedar sin gravar o insuficientemente gravados.

Recientemente, el escándalo de los “Papeles de Panamá” deja en evidencia que los avances de la última década no son suficientes para paliar las prácticas abusivas. Son necesarios aún unos estándares internacionales más sólidos, que procuren la transparencia fiscal de las organizaciones. La aparición de este caso deja evidencia del arduo trabajo que se ha ido realizando en asuntos fiscales y la transparencia, al conseguir que los medios de comunicación y el público en general se involucren y discutan sobre materias de equidad, el buen gobierno de las empresas y la responsabilidad en las corporaciones.

Las medidas de la OCDE

Sin duda alguna, la crisis financiera iniciada en 2008, ha sido un punto clave para la creación de nuevos estándares fiscales que se adapten a la economía global e interconectada que existe en la actualidad. La crisis ha llevado a reflexiones sobre la necesidad de acabar con el secreto bancario y luchar contra las jurisdicciones que no estén dispuestas a cooperar con estos planes comunes, como es el caso de los paraísos fiscales.

Los temas básicos de los estándares se centran en la lucha contra la evasión fiscal y los BEPS, y en la promoción de la transparencia y el intercambio de información entre jurisdicciones, al que se comprometieron países de todo el mundo uniéndose al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales, en el que todos los países participan en igualdad de condiciones.

Muchas compañías multinacionales pueden mover artificialmente sus ingresos alrededor del globo en busca de las tasas impositivas más bajas, en detrimento de las jurisdicciones donde las actividades que crean valor se llevan realmente a cabo. A causa de ello surge el trabajo de 2 años para lanzar el paquete de medidas BEPS, resultando ser un éxito al conseguir que el 90% de la economía mundial aúne esfuerzos para sacar adelante el proyecto común y hacer frente al abuso fiscal de las multinacionales con esta herramienta.

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

Este paquete supone una renovación de los estándares que ha ido abordando anteriormente la OCDE. Es un paso muy importante para adaptarse por completo a una nueva economía global y eliminar así, los resquicios legales que las organizaciones aprovechan para erosionar su base imponible y trasladar sus beneficios entre países según les convenga. El objetivo es crear una coherencia en el IS, mediante la complementación

de normas ya existentes con medidas destinadas a evitar la doble imposición, la exención tributaria o la baja imposición que llega a gravar a algunas multinacionales. También se abordan las prácticas fiscales perjudiciales y la planificación agresiva directamente con el fin de eliminarlas.

Las pérdidas que se ocasionan por estas prácticas se estiman en una cifra que alcanza los 240 mil millones de dólares anuales, un 10% del IRC, siendo aún más importante el impacto negativo en los países que se encuentran en vías de desarrollo.

Hasta el momento se ha hecho uso de los tratados bilaterales, que son muy eficaces para evitar la doble imposición internacional, pero que debido a las prácticas fiscales modernas pueden desencadenar en una doble no imposición. Este hecho lleva a las normas actuales a encontrarse en un punto de gran tensión por su obsolescencia, y por las vías que dejaron sin contemplar y que ahora se están explotando. En resumen, los convenios que se hicieron para favorecer el comercio internacional, han resultado ser un arma de doble filo que ahora, lejos de favorecer a la organización y a una de las partes, perjudica a ambas partes firmantes y beneficia únicamente a la organización.

Este paquete de medidas incluye normativa sobre el intercambio de información país por país, la búsqueda de convenio entre Administraciones, el control de las prácticas fiscales perjudiciales y el establecimiento de procedimientos amistosos eficaces con el fin de evitar la doble imposición. Además, se revisan las normas sobre precios de transferencia y se redefine el concepto de EP para adaptarlo al contexto actual.

El éxito de la aplicación de estas acciones depende de la transparencia que se consiga en el intercambio de la información que dan las empresas sobre sus estrategias de planificación impositiva. Además, es de suma importancia disminuir la incertidumbre y aumentar la predictibilidad de estas prácticas, de tal forma que los gobiernos sean capaces de identificar este riesgo rápidamente y actuar para solventarlo.

En definitiva, se trata de un instrumento multilateral que no está destinado a funcionar por sí mismo, sino que complementa a los tratados bilaterales existentes, dejando vía libre a todos aquellos países que estén interesados para que trabajen y se beneficien de este proyecto en igualdad de condiciones.

Acciones

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.

Los nuevos modelos de negocio que se han hecho un gran hueco en la economía actual son aún ciertamente poco estudiados. Se hace necesario un análisis de los mismos para poder dar con opciones que solventen la dificultad que supone la aplicación de las normas actuales en algunos casos.

Las propuestas van dirigidas a la definición del “nexo” para determinar la sujeción de una empresa cuando tiene una alta presencia digital en otro país, el estudio de la creación de valor a partir de datos comercializables generados a partir de la actividad, la forma de los ingresos de estos modelos de negocio y el modo en que se hace la recaudación de la imposición indirecta (IVA/IIC).

La solución estaría en definir el “nexo” como el lugar donde se tenga una significativa presencia probada, ya sea con los ingresos o con los clientes, considerando de esta manera que su presencia en dicho país es de carácter sustancial.

- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

Con el fin de crear coherencia internacional en el IS, se hace necesario complementar las normas en política fiscal con la imposición de un conjunto de nuevas normas que ayuden a evitar la doble imposición y corregir las lagunas que surgen cuando cada nación diseña su propia normativa aisladamente del resto del mundo.

Estas disposiciones y recomendaciones neutralizan los efectos de la doble exención, la doble deducción y del diferimiento a largo plazo de los mecanismos y entidades híbridas. Las medidas necesarias para alcanzar los resultados deseados son evitar el uso de la doble residencia en entidades, impedir que los pagos realizados sean deducibles del resultado, detener las prácticas de minoración del resultado propio con pagos que no supongan ingresos para el receptor, imposibilitar la deducción de un pago

que también sea deducible en otra jurisdicción y la resolución de conflictos cuando más de un país quiera aplicar estas normas a una transacción.

- Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC.

Las prácticas que realizan algunas empresas de canalizar los ingresos del país residente a una filial creada de no residentes suponen un problema en términos de recaudación tributaria para el país de origen. Como solución se propone incluir la última matriz en el país de residencia, favoreciendo así también al país de origen ya que los incentivos que tenía la empresa para trasladar sus beneficios a otro país desaparecen.

- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.

La deducción de intereses y otros gastos financieros pueden dar lugar a una doble exención. Desde el punto de vista de la inversión entrante, se practica el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para deducir los intereses y no gravar los ingresos. En el caso de las inversiones salientes, se financia la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses, deduciendo esos gastos financieros corrientes, dando lugar a un uso de la deuda poco correcto llegando incluso a conseguir una exención completa de los ingresos generados mientras se deducen los gastos.

Del mismo modo, los pagos deducibles por transacciones financieras, como las garantías financieras y de rendimientos, u otros contratos entre aseguradoras relacionados con los precios de transferencia son muy susceptibles de ser usados en prácticas de planificación fiscal agresiva tratando de aprovechar la ausencia de una imposición completa.

- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.

Las multinacionales se ven atraídas por un país que grave escasamente el beneficio fiscal obtenido en el ejercicio, este hecho genera competencia entre las naciones, que

intentan disminuir también sus gravámenes para atraer a las grandes empresas. Los gobiernos pueden optar por reducir el Impuesto para ingresos derivados de actividades financieras o de cesión de intangibles, y esto es lo que se quiere evitar, ya que este intento de ser más atractivo acabará con una tributación nula de las empresas, siendo en última instancia perjudicial para los mismos gobiernos.

- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenio.

Los acuerdos bilaterales suelen ser muy útiles para evitar BEPS, pero la situación deja de ser propicia cuando aparece un tercer país. Las cifras de IED muestran cómo se canalizan las inversiones y la financiación de un país a otro a través de estructuras de cartera, utilizando el establecimiento en lugares de baja imposición, las sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de los ingresos a través de precios de transferencia. Por este motivo es tan necesario el conocimiento de las cadenas de valor a nivel mundial.

Con el fin de volver a llevar la tributación al país fuente, aparecen disposiciones que regulan el “treaty-shopping” (búsqueda del tratado más favorable) y que tratan de eliminar la doble exención que surge del abuso de convenios. Además, se recomienda a los países las consideraciones en política fiscal que se debe tener en cuenta al realizar un convenio.

- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.

Una revisión de la definición de EP sería clave para acabar con el desplazamiento de beneficios derivado de una venta de bienes a través de una filial localizada en otro país, con mecanismos de comisiones, privándolo de los ingresos surgidos, y con la fragmentación artificiosa de las actividades no específicas entre empresas del grupo, que al no tener la consideración de EP no son aplicables sus normas. Las multinacionales juegan con la atribución de los beneficios obtenidos a las filiales donde les sean más convenientes fiscalmente.

- Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Los precios de transferencia son utilizados para distribuir los ingresos entre los países donde se han realizado actividades. Esta norma puede llevar a las empresas a abusar del principio de libre competencia, diferenciando el ingreso de la actividad que lo originó y permitiendo así el desplazamiento de éste a otros lugares con menor imposición.

Se han llegado a proponer sistemas basados en fórmulas para realizar una correcta distribución de los ingresos, pero la falta de concordancia entre Administraciones da lugar a un fracaso de estas técnicas, por lo que se considera más eficaz el solventar directamente los defectos que presenta el sistema actual.

- Acción 8: Intangibles.

Se ha de desarrollar una definición clara de lo que son los intangibles y establecer la imposibilidad de disociación entre los beneficios generados por las transferencias de éstos del lugar donde se crea el valor. Desarrollar unas medidas especiales para aquellas transferencias que sean de difícil valoración y actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes.

- Acción 9: Riesgos y capital.

Evitar la transferencia de riesgos y la asignación excesiva de capital a ciertas entidades del grupo, vigilando las acumulaciones de resultados inadecuadas derivados de la asunción de riesgos o de aportaciones de capital, en coordinación con las acciones de la deducción de gastos por intereses y otros pagos financieros.

- Acción 10: Otras transacciones de alto riesgo.

Impedir la contabilización de operaciones de alto riesgo entre terceros que sean muy improbables. Se habrá de establecer cuáles son las circunstancias que permitirían la recalificación de estas transacciones, la aplicación de las divisiones de beneficios en empresas multinacionales con una cadena de valor globalizada y proteger contra los gastos de gestión y los gastos de la sede principal, que suele ser el método más común para reducir la base imponible.

- Acción 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.

Es muy importante obtener información específica e integral sobre las estrategias de planificación fiscal y los precios de transferencia a diferentes niveles. Actualmente hay una desconexión entre el lugar donde se realizan las inversiones y las actividades que generan valor y el lugar donde finalmente se declaran esos beneficios generados. La OCDE desarrolla una serie de recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud y del impacto económico de las prácticas abusivas, con técnicas basadas en resultados para las medidas de asignación de ingresos entre jurisdicciones y otros problemas específicos, por lo que es necesario identificar cuáles son los datos que se deben proporcionar (IED, balanza de pagos, estados financieros y declaraciones fiscales) y las metodologías que se deben aplicar para el análisis. El desarrollo de medidas va acompañado de un control y evaluación del impacto de las mismas en la economía.

- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Es crucial la rápida identificación de áreas de riesgo, para lo que es necesario la información específica sobre las estrategias de planificación que desarrollan las empresas, se debe mejorar el flujo de información hacia las Administraciones tributarias y fomentar la colaboración entre los contribuyentes y las Administraciones.

Poniendo atención en el beneficio fiscal de los regímenes fiscales internacionales, se diseñan normas modulares, que permitan la máxima coherencia según las necesidades y riesgos específicos de cada país, de declaración obligatoria.

- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

Existe una asimetría entre la información de los contribuyentes y la de las Administraciones, ya que la aplicación del principio de libre competencia, como se ha comentado anteriormente, puede dar lugar al traslado de beneficios. Estas divergencias

son también producidas por las diferencias existentes entre la documentación requerida por las diferentes Administraciones, suponiendo un coste para las empresas.

Las Administraciones deben contar con información adecuada sobre las funciones que se realizan dentro del grupo multinacional, así como la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados en cada país, sujeto a un modelo común, con el fin de conseguir una visión global de la cadena de valor de la empresa.

- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.

Las nuevas normas pueden dar lugar a disputas en cuanto a su interpretación y aplicación, debiéndose profundizar en esos posibles obstáculos que puedan aparecer para establecer soluciones y mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos. Estas acciones se pueden complementar con cláusulas de arbitraje obligatorio y vinculante, garantizando una previsibilidad en los negocios.

- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

La implementación de las medidas de este plan requiere de formas innovadoras, como recomendaciones sobre disposiciones legales internas, cambios en los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y Directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE, que ayuden a conseguir los resultados deseados.

No obstante, una disposición anti-abuso de convenio, los cambios de la definición de EP o de las disposiciones sobre precios de transferencia, y la introducción de nuevas disposiciones en el convenio sobre desajustes por mecanismos híbridos se traducirán en cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que no serán efectivos hasta que los convenios fiscales bilaterales lo rectifiquen, lo cual podría convertirse en un procedimiento muy largo, por lo que un único instrumento multilateral que modifique todos los convenios bilaterales y refleje la naturaleza evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a ésta parece la mejor opción.

En términos generales, el Proyecto BEPS supone un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia fiscal. La participación de los países a

nivel global será clave para el funcionamiento de las acciones de este Plan, por ello, se hace importante la participación de los países del G20, de los miembros de la OCDE y otros asociados que trabajen conjuntamente con el Proyecto. Además, la ONU también participa proporcionando información sobre las preocupaciones de los países en vías de desarrollo con la finalidad de proporcionar soluciones a todos aquellos interesados, animando a todos los países a participar en las discusiones sobre soluciones técnicas que puedan ser aplicables a los convenios fiscales, precios de transferencia, transparencia e intercambio de información.

El trabajo de la OCDE es un proceso inclusivo y transparente que consulta a las empresas y a la sociedad civil organizando un diálogo político con todas las partes interesadas en el Proyecto.

Intercambio de Informes País por País

La globalización de la economía y el crecimiento de las actividades transfronterizas requieren de la adaptación de la manera en que las Administraciones trabajan, con tal de asegurar que los contribuyentes cumplen correctamente con su obligación de tributar. Así, en la acción 13 aparecen recomendaciones para aumentar la transparencia fiscal mediante el intercambio anual y automático de información clave de las grandes multinacionales, es decir, aquellas que tengan una cifra anual de ingresos consolidados igual o superior a 750 millones de euros.

Se trata de datos sobre la cantidad de ingresos, el beneficio antes de impuestos, e impuestos pagados y devengados. Además, se pide a las empresas que reporten el número de empleados, el capital declarado, los resultados acumulados y los activos tangibles de cada jurisdicción, identificando cada una de las entidades del grupo en su localización y especificando las actividades que realiza cada una.

Intercambio automático de Información de Cuentas Financieras

La OCDE desarrolla, por encargo del G20, un nuevo estándar global para el intercambio de información financiera, específica y detallada, entre jurisdicciones y de forma automática, lo que supone un avance en la lucha por la transparencia y contra el secreto bancario. Se incluye la transparencia de las participaciones de las cuentas financieras y será aplicable a todos los centros.

Entre los datos solicitados se encuentran los balances, intereses, dividendos y ventas de activos financieros sobre cuentas de individuos y entidades, incluidos trusts y fundaciones.

Se trata de una serie de comentarios y orientaciones que forman modelos estandarizados de acuerdos y soluciones técnicas y tecnológicas destinados a combatir el fraude y la evasión fiscal. Más de 60 países¹, incluidos todos los del G20 y los países miembros de la OCDE.

Esta nueva normativa debe aplicarse rápidamente en el derecho interno para asegurar la efectiva recopilación y el intercambio de la información solicitada, prestando ayuda si fuera necesario a los países menos desarrollados para que puedan beneficiarse también de este nuevo entorno fiscal. Las organizaciones deben cooperar y apoyarse unas a otras.

¹ Albania, Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, Bangladesh, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China (República Popular), Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kenia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Marruecos, México, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Senegal, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Túnez, Turquía y Vietnam.

La normativa en España

La normativa española ha ido ajustándose a las nuevas tendencias, así como a los consejos de la Comisión Europea y otros organismos internacionales, con el fin de lograr una armonización fiscal y de acabar con las prácticas de los planificadores fiscales que tanto perjudican a las naciones. Para ello, se actualiza el sistema en base a los tratados internacionales y a las normas de derecho comunitario. Entre otros, se aplica la normativa sobre asistencia mutua entre jurisdicciones europeas y se incorporan nuevos instrumentos para abatir el fraude fiscal.

Ya se ha comentado el efecto negativo que produce el fraude fiscal en la sociedad, disminuyendo los ingresos públicos y perjudicando al resto de contribuyentes. Además, estas prácticas suponen una competencia desleal para el resto de empresas, suponiendo una brecha en la lucha por la igualdad del sistema tributario.

Con tal de evitar el incumplimiento de la ley, es necesario que los organismos creen un estándar de detección y regularización de los mismos, favoreciendo en todo caso el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Para ello, el Gobierno se vale de la experiencia en la materia para conseguir la mejor respuesta ante un caso de fraude tributario, apoyado por unas medidas de coordinación entre Administraciones.

Estas medidas están dirigidas al control, y a dar una respuesta eficaz ante el fraude. Es sumamente importante que las Administraciones cuenten con la información necesaria para tomar las medidas oportunas, por lo que se mejora la calidad de la misma y se facilita su rápido acceso. Una información adecuada resulta clave para la rápida detección del fraude.

Otro aspecto muy importante en la actualidad es la prevención del fraude en los paraísos fiscales. Estos paraísos, así como aquellos países de nula tributación, blindan la información de tal manera que resulta imposible conocer lo que se está llevando a cabo en ellos, y por lo tanto, es complicado verificar que se está haciendo conforme a las normas.

La fiscalidad internacional es cambiante, por ello requiere ser flexible. Los contribuyentes toman decisiones sobre la elección de un país u otro para tributar buscando ventajas fiscales, y las Administraciones no tienen otra opción que intercambiar información con tal de conseguir la transparencia que desean.

Otro punto que se tiene en cuenta es el relativo a los precios de transferencia. Siguiendo las pautas de la OCDE, y con el fin de ajustarse al contexto internacional, se iguala la actuación de las distintas Administraciones. Para conseguir esta armonización, se establecen documentos estandarizados que deben estar a disposición libre de la Administración, y de esta manera se consigue otro de los objetivos de las medidas internacionales, la minoración de los costes del cumplimiento tributario, tanto para las organizaciones como para las Administraciones.

El Impuesto de Sociedades

En el ámbito del IS, la globalización, así como la pertenencia a la UE, ponen en auge la importancia de competir en mercados internacionales y de realizar una adaptación de las normas al entorno global. Sin estos cambios sería imposible luchar efectivamente contra el fraude fiscal. A continuación, se muestran algunas de las modificaciones realizadas con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siendo las que van enfocadas a incrementar la competitividad económica, a favorecer el cumplimiento de la norma, a la adaptación de la norma al derecho comunitario y a la lucha contra el fraude.

En este Impuesto quedan gravadas todas las rentas de las sociedades, de forma global. Esto es, una empresa residente en España, que además realiza actividades en otros países extranjeros, deberá tributar en este país por la totalidad de las rentas obtenidas mundialmente. Una importante medida de choque empleada en este asunto es la sujeción impuesta por la Administración, a tributar en España a todas aquellas empresas que, teniendo una residencia en un paraíso fiscal o similar, realicen sus

actividades, o incluso que sus activos principales se encuentren en España, cerrando una vía posible de fraude tributario.

Con el fin de garantizar un crecimiento sostenido, se ha de favorecer la competitividad empresarial. Por ello, se ha reducido el tipo de gravamen general en cinco puntos, descendiendo a un 25 por ciento, y resultando así ser mucho más atractivo que el de otros países del entorno. Además, se promueve la internacionalización de las empresas españolas por el nuevo trato que reciben las rentas extranjeras. Por otro lado, la simplificación del IS, atendiendo a las recomendaciones internacionales, supone una mejora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas, lo que actúa como elemento disuasorio para el fraude fiscal.

Continúa siendo un tema importante la eliminación de la doble imposición internacional. Las rentas obtenidas en otra jurisdicción a través de un EP quedarán exentas siempre y cuando ya hubieran sido gravadas por un Impuesto similar con al menos un 10 por ciento de tipo nominal. No obstante, las rentas negativas provenientes de estos no se podrán integrar en la BI.

En el caso en que las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero se integren en la BI, se podrá aplicar una deducción por la menor de las cantidades entre lo satisfecho por IS en dicha jurisdicción y lo que correspondería pagar en España si se hubieran obtenido aquí. Dicho así, cuando se hayan obtenido varias rentas en diferentes jurisdicciones, se podrán agrupar por países y deducirse de esta manera, menos cuando provengan de un EP, que deberán computarse individualmente por cada uno. Como medida antifraude, se dispone que ninguna de las exenciones mencionadas anteriormente será aplicable cuando se trate de rentas obtenidas en un paraíso fiscal, además de lo acordado en los respectivos CDI.

Otro punto desarrollado sobre la doble imposición, y siguiendo con el ordenamiento comunitario, es la realización de un nivelado en el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, ya sean provenientes de dividendos o de las transmisiones de las participaciones; y el establecimiento de una exención general para las participaciones significativas en organizaciones residentes, todo con el fin de compatibilizar la normativa interna con la

comunitaria. Además, de esta manera, se pretende atraer a España aquellas rentas pasivas que se encuentran en el extranjero por motivos únicamente fiscales.

Esta compatibilización, va a ser de gran ayuda en la lucha conjunta contra el fraude. En este aspecto, de acuerdo con las medidas de la OCDE, en concreto del Plan BEPS, se realiza un análisis y se comienzan a poner en práctica soluciones en el caso de los mecanismos híbridos, así como en aspectos de transparencia internacional en materia tributaria tanto como en las operaciones vinculadas de empresas de un mismo grupo. En este tipo de operaciones, se puede llegar a exigir la entrega de documentación específica, mediante unos documentos estandarizados globalmente que incluyen la información necesaria para clarificar las operaciones.

Otra medida necesaria para conseguir eliminar el fraude es la limitación en la deducibilidad de gastos financieros soportados internacionalmente. En este caso, se prohíbe la deducción de gastos financieros generados en el seno de un grupo empresarial cuando éstos tengan como destino la realización de actividades en otras empresas del grupo, y aquellos derivados de la adquisición de participaciones si el motivo de la operación es realizar una incorporación o una reestructuración al grupo en el que la empresa adquirida no tiene capacidad económica para afrontar la misma.

Como se puede entender, el ordenamiento ofrece facilidades a las empresas que cumplan rigurosamente con su obligación, y castiga a aquellas que actúan con la única intención de conseguir beneficios fiscales.

El Impuesto sobre la Renta de No Residentes

La internacionalización de las relaciones económicas también ha tenido su efecto en el IRNR, actualizando su contenido a un contexto nuevo. Con el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes entran en vigor todas estas modificaciones.

En contraposición al IS, que grava las rentas obtenidas en todo el mundo por una empresa residente en España, el IRNR grava las rentas obtenidas en territorio español por entidades residentes en el extranjero. En este Impuesto tiene mayor importancia el concepto de EP, ya que de su existencia en el territorio depende la aplicación de una u otra normativa.

En el caso en que los sujetos operen a través de un EP en España, se gravará la totalidad de las rentas imputables a cada EP en el territorio con independencia de dónde se obtuvieran las mismas. La BI y el tipo de gravamen aplicable para estos casos se determinará según como disponga el IS. Por contraposición, cuando lo hagan sin EP, deberán tributar por cada renta sometida individualmente, sin posibilidad de compensación entre ellas. En estos casos, la BI se determinará según la normativa del IS y el tipo de gravamen a aplicar será el que corresponda según la LIRNR. El tipo general está al 24 por ciento, salvo para contribuyentes de la UE, Islandia y Noruega, que tributan al 19 por ciento.

Los contribuyentes de este Impuesto están obligados a nombrar un responsable solidario sobre los rendimientos y rentas satisfechos y pendientes. Como medida de salvaguarda, cuando se trate de un caso que no opere con EP, la Administración podrá dirigirse directamente al responsable. Además, cuando tienen un EP, están también sujetos al nombramiento de un representante residente en España. Esta norma es extensible para aquellas empresas que sean residentes en países que no efectúen intercambio de información o paraísos fiscales como medida antifraude y para salvaguardar los intereses de la Administración. En caso de que no se establezca un representante, la Administración podrá constatar como tal al que aparezca en el Registro Mercantil o al gestor de los bienes y derechos del contribuyente.

Por otro lado, el domicilio fiscal de los contribuyentes se encontrará allí donde se realice la gestión efectiva tanto de funciones administrativas como de las actividades propias de la empresa. No obstante, también se podrá atender a otros hechos para designar esta residencia como la existencia del mayor volumen de inmovilizado. Se considera también el domicilio fiscal del representante o el de los bienes cuando estos generen rentas.

Ahora bien, tendrán la condición de rentas obtenidas en España aquellas que provengan de actividades económicas realizadas en un EP en España, o las que no siendo realizadas mediante un EP se hayan obtenido aquí. De este modo, cuando las rentas sean obtenidas por un EP, se tributará por la totalidad de las rentas que se le puedan imputar a este, aunque se obtuvieran en otro lugar, incluso del extranjero. En cuanto a las rentas obtenidas sin EP, se tributa separadamente cada renta sometida, sin posibilidad de compensación entre las mismas.

No obstante, de todo lo dispuesto anteriormente, en el caso de que exista un CDI, las rentas tributarán según lo que disponga dicho convenio. En este caso, se podrá designar en la residencia, en el lugar donde se hayan obtenido, o de manera compartida, resultando ser en estos dos últimos casos aplicable la normativa del IS. De todos modos, cualquier posible conflicto que pudiera surgir con otras Administraciones se resolverá de acuerdo a lo dispuesto en los propios convenios, procurando siempre la vía amistosa.

Los convenios de doble imposición

Una doble imposición supone un obstáculo a la inversión internacional, ya que modifica los planes de inversión y de rentabilidad de las empresas, alejándose de los resultados eficientes previstos. Esta doble imposición se da cuando dos o más Estados gravan una misma renta.

Una manera de evitar la doble imposición son los convenios para este fin, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la fiscalidad de dichas inversiones. Cada convenio es único y trata una serie de soluciones que interesan a ambos países firmantes, no obstante, los convenios pueden dar lugar a distintas interpretaciones y llegar a ser en algunos casos desconsiderados en cuanto a las consecuencias jurídicas en el entorno de la UE.

Los CDI establecen una serie de límites de mutuo acuerdo a la imposición de las rentas en la fuente, preservando el derecho del país de residencia para gravar esas rentas. No se trata de otorgar al contribuyente beneficios fiscales, sino de asegurar un reparto

igualitario de los recursos, y es que cuando aparece un convenio entre dos naciones es de obligado cumplimiento.

Estos tratados suponen una continua actualización del listado de territorios considerados paraísos fiscales. Estos, perderán esta condición cuando se firme un CDI con cláusula de intercambio de información en materia tributaria o de asistencia mutua entre Administraciones. También están los territorios de nula tributación, que son aquellos en los que no existe un Impuesto análogo al IS o al mismo IRNR, considerando que éste existe cuando se firme un convenio con España.

En la actualidad están rubricados 102 convenios para evitar la doble imposición, estando en vigor 93.²

Acuerdos de intercambio de información

Siguiendo los estándares elaborados por la OCDE sobre la comunicación de información para luchar contra la evasión y el fraude fiscales y reforzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las Autoridades concluyen acuerdos que establecen intercambios automáticos de información tributaria entre las Administraciones fiscales de diferentes Estados. Estos convenios resultan clave en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel internacional.³

² Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudi, Argelia, Argentina, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Bélgica, Bielorrusia, Bolivia, Bosnia Herzegovina, Brasil, Bulgaria, Cabo Verde, Canadá, Catar, República Checa, Chile, China, Chipre, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Croacia, Cuba, Dinamarca, Ecuador, EE.UU., Egipto, El Salvador, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Irán, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Japón, Kirguizistán, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Malasia, Malta, Marruecos, México, Montenegro, Namibia, Nigeria, Noruega, Nueva Zelanda, Omán, Países Bajos, Pakistán, Panamá, Perú, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Dominicana, Rumanía, Rusia, Senegal, Serbia, Singapur, Siria, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Tadjikistán, Tailandia, Timor, Túnez, Turkmenistán, Turquía, Ucrania, U.R.S.S., Uruguay, Venezuela y Vietnam.

³ Actualmente se encuentran en vigor los siguientes: Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Martín y San Marino. El Acuerdo con los EE.UU. de América (FATCA). Además, existen otros acuerdos aún en proceso: Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía.

Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras

El 29 de octubre de 2014 se firma el primer intercambio de información de cuentas financieras con el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, en Berlín. La intención de este acuerdo es la de reforzar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel internacional ahondando en las relaciones de asistencia mutua en materia tributaria de la UE, exigiendo a las instituciones financieras la comunicación de información relativa a ciertas cuentas con fines tributarios.

Este convenio obliga a las Autoridades competentes a intercambiar anualmente y de forma automática la información obtenida de las cuentas sujetas de una Institución financiera. Interesa la información sobre entidades no financieras pasivas y sujetas a la comunicación de esos datos respecto de otra Jurisdicción, garantizando la confidencialidad de los datos.

La información objeto de intercambio es:

- El nombre, domicilio y NIF de la Entidad y el nombre, domicilio, NIF y lugar y fecha de nacimiento de cada Persona en caso de ser una entidad.
- El número de cuenta, el nombre y el número de identificación de la Institución financiera obligada.
- El saldo o valor de la cuenta. En el caso de una Cuenta de custodia sería el importe bruto total en concepto de intereses, dividendos y de otras rentas generados en relación con los activos depositados en la cuenta y los ingresos brutos totales derivados de la enajenación o reembolso de Activos financieros. En el caso de una Cuenta de depósito, el importe bruto total de intereses y en el caso de una cuenta no descrita, el importe bruto total pagado o anotado en cuenta al Titular de la cuenta del que sea deudora la

Institución financiera obligada a comunicar información, incluido el importe total correspondiente a amortizaciones efectuadas al Titular de la cuenta.

Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información “País por País”

Siguiendo las recomendaciones de la OCDE, el 27 de enero de 2016 se firmó en París el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información “País por País”, para que las multinacionales de 31 países, incluido España, informen de los impuestos que pagan en todos los países donde tengan actividad y así poder evitar prácticas de planificación fiscal agresiva que permitan la nula o escasa tributación por el aprovechamiento de la diversidad tributaria internacional. Esta disposición fue incluida en la normativa interna que desarrolla la reforma fiscal de 2015 y se hará efectivo a partir de 2017.

Este intercambio de información “país por país” está incluido en el Plan de Acción BEPS de la OCDE, de lucha contra la erosión de bases imponibles, la planificación fiscal agresiva y la transferencia artificial de beneficios empresariales. Su utilidad viene de la obligación de las multinacionales a presentar un informe con información desagregada de los impuestos que pagan en todos los Estados donde realizan actividades. Estos informes deben presentarse anualmente en la jurisdicción de la matriz del grupo internacional y se compartirán automáticamente con los países del acuerdo, propiciando que otras Administraciones extranjeras informen a la Agencia Tributaria sobre las multinacionales que residen en sus respectivos países.

La información deberá detallar: los ingresos, los resultados brutos, los impuestos devengados y satisfechos, los fondos propios, el valor neto contable de los activos materiales y el número de empleados, siendo de uso exclusivo para las Administraciones tributarias y estando garantizado el principio de confidencialidad de los datos.

El Gobierno de España se ha adelantado a las recomendaciones de la OCDE y a las previsiones de la CE incluyendo esta disposición en el nuevo Reglamento del IS, aprobado en julio de 2015, donde se estipula que las multinacionales residentes en España

y con una cifra de negocios superior a 750 millones de euros con condición de dominantes en un grupo y aquellas filiales de empresas que residan en un territorio sin acuerdo de intercambio automático de información, estarán obligadas desde 2016 a suministrar información a la Agencia Tributaria de los impuestos que pagan en cada país, aunque debido a la necesidad de coordinación con la OCDE, no será hasta 2017 cuando este intercambio de información se haga efectivo.

Este acuerdo multilateral supone un paso relevante en la transparencia de la información tributaria a nivel internacional y provoca un aumento de los efectos de la normativa española, ya que permite prescindir de pactos bilaterales con cada país. Además, puede facilitar la inspección tributaria al conocer con detalle los precios de transferencia entre la matriz y las filiales de un mismo grupo.

Entre otras iniciativas internacionales en las que se está trabajando se encuentran las relativas a la regulación de los precios de transferencia, la fijación de la estrategia fiscal de las empresas y su política de control sobre riesgos fiscales. El fin es responsabilizar a los consejeros de las empresas de cualquier práctica evasiva o fraudulenta que se pudiera dar en la empresa.

Además, se ha reforzado el Código de Buenas Prácticas para mejorar la transparencia y la seguridad jurídica, en el que se profundizará a continuación. Prima la información anticipada sobre la estructura de financiación y los riesgos fiscales significativos de las empresas, pudiendo incluso ser reclamable el incumplimiento de alguno de los puntos del Código.

El Código de Buenas Prácticas Tributarias

Se trata de una serie de recomendaciones flexibles que pretenden aumentar la eficacia del sistema tributario español. Los puntos contenidos son el incremento de la seguridad jurídica, la cooperación y confianza recíproca basada en la buena fe de las entidades y de la Administración, y la aplicación de políticas fiscales responsables a las empresas que cuenten con un Consejo de Administración, todo esto con el fin de fortalecer

los resultados económicos y minimizar los riesgos de las empresas, lo que afecta directamente a su reputación.

- Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Tributaria en la práctica fiscal empresarial.

Se pretende reducir el riesgo fiscal y prevenir sus conductas causantes, para lo que se hace necesario abolir las estructuras opacas (uso de sociedades instrumentales en paraísos fiscales o jurisdicciones que no cumplan con intercambios de información) que escondan la identidad del responsable de las actividades y de los bienes de la entidad. Colaboración entre las dos partes para identificar las prácticas fiscales fraudulentas y ponerles solución, e informar al Consejo de las políticas utilizadas durante el ejercicio, sobre todo si éstas suponen consecuencias fiscales relevantes.

- Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Tributaria.

Unilateralmente, la misma agencia debe procurar que la interpretación de las normas sea la correcta, empleando para ello la doctrina administrativa y jurisprudencial cuando la haya. Estos criterios empleados deberán hacerse públicos si pueden ser aplicados con carácter general, solucionando las dudas de los contribuyentes sobre la tributación de ciertas operaciones.

Asimismo, la Agencia Tributaria debe garantizar los derechos de los contribuyentes en su aplicación del ordenamiento fiscal.

- Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos.

Con tal de fomentar una relación constructiva y de confianza entre las dos partes, ambos deberán procurar minorar las disputas sobre la interpretación de las normas, potenciando el acuerdo siempre que sea factible. Estas inflexiones pueden solventarse con la rápida información de la Agencia de los hechos susceptibles, con tal de ofrecer a la entidad la posibilidad de corregirlas, además podría solicitarse una estimación de la

cuantía de la liquidación cuando se halle en trámite de audiencia, facilitando también el procedimiento para alegar.

En definitiva, se trata de ofrecer a las entidades que puedan conocer sobre todas las cuestiones de las actuaciones inspectoras con tal de poder llegar a acuerdos y conformidades y tener la posibilidad de discutir sobre ellos antes de llegar a su resolución. Con tal de no interrumpir en exceso las actividades de la empresa, la Agencia reducirá su tiempo de investigación al mínimo necesario, y las entidades facilitarán toda la información y documentación relevante.

Derecho comunitario al respecto, la armonización fiscal de la Unión Europea

Un mercado común favorece las transacciones mercantiles y la movilidad de factores de producción, amparando la competitividad de las empresas, pero también obliga a realizar un reajuste de los sistemas fiscales nacionales con el fin de evitar distorsiones tributarias y adoptar unos objetivos comunes.

Este objetivo se logra mediante un proceso de aproximación gradual de los sistemas tributarios, permitiendo así cierta autonomía a las diferentes jurisdicciones. Esta aproximación es también una herramienta para mejorar el sentimiento de unión de la sociedad europea, al conseguir más igualdad entre las naciones y un reparto justo de las rentas.

La liberalización del mercado interior, junto con las decisiones unilaterales de algunas naciones, ejercen una atracción sobre los capitales de otras áreas geográficas, alterando de este modo la asignación eficiente de los recursos y violando el principio de neutralidad. A causa de estos problemas, las políticas fiscales comunitarias se centran en armonizar el IS para destruir las barreras internas al tiempo que se coordinan evitando las

diferencias en los niveles tributarios y dejar así una situación que permita la correcta toma de decisiones por parte de las multinacionales.

Las políticas de contribución al desarrollo y los acuerdos internacionales deben ir acompañadas de unas prácticas de buen gobierno que versen sobre transparencia, intercambio de información y una competencia fiscal justa. Poniendo atención también en los acuerdos con terceros para mantener una estrecha colaboración con tal de evitar posibles distorsiones.

El fraude fiscal es un tema que preocupa a las instituciones, ya que da lugar a distorsiones de competencia entre entidades y perjudica al buen funcionamiento del mercado interior. Los intereses financieros de la UE deben ser defendidos por encima de su ubicación y emplear para ello las medidas oportunas, incluso las propias de una nación.

No obstante, los países de la UE no actúan conforme a unos mismos objetivos. La competencia fiscal para atraer inversión extranjera a una nación concreta conlleva la reducción de la carga impositiva frente al resto. Cuando estas medidas se adoptan con un objetivo final meramente dañino, se convierte en una medida con un efecto muy negativo para los Estados Miembros, en cuanto que deteriora la correcta distribución de los recursos, la competitividad y el empleo.

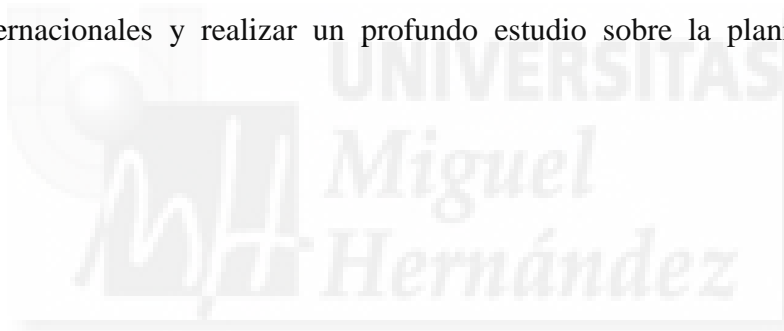
Las prácticas abusivas, no suponen por sí mismas una conducta sancionable, ya que emplean ambigüedades en las bases legales para obtener un beneficio, esta misma premisa pone en evidencia la importancia de evitar las diferencias en los criterios usados a la hora de armonizar las normas antiabuso. Las cuestiones más importantes a abordar para conseguir un buen ajuste comunitario son la clara definición y diferenciación entre evasión y elusión, precisar los criterios de las normas antiabuso de tal forma que sean garantizables y compatibles con las normas nacionales, vigilar que las normas generales y las especiales se conformen de acuerdo a una misma definición de conducta abusiva, y por último corregir las distorsiones entre los procedimientos de los Estados miembros.

Siguiendo los estándares formulados por la OCDE, la CE presenta una serie de medidas destinadas a evitar la evasión fiscal de las corporaciones. Se trata de una serie de reglas que pretenden alinear las normas de los países miembros de la UE para lograr la

eficiencia y la eficacia de las mismas, lo que requiere de la coordinación de los estados para garantizar el pago justo de los tributos y permitir una competencia leal.

Estas medidas tienen por objeto el impedimento de la realización de las prácticas abusivas que llevan a la evasión de impuestos, la prevención del abuso de convenios y tratados, promover un intercambio de información entre jurisdicciones, así como el buen gobierno de las empresas, y por último hacer partícipes también a los estados no miembros con tal de que todas las partes estén en igualdad de oportunidades.

Las acciones se llevarán a cabo con el fin de garantizar una imposición efectiva en la UE por parte de las entidades, debiendo tributar por sus ganancias obtenidas, aumentar la transparencia fiscal en el entorno de la UE, identificando las prácticas usuales y todas las fuentes de riesgos para la evasión de impuestos. Por último, se debe asegurar la igualdad de condiciones a ser posible a nivel mundial, cooperando para mejorar las medidas internacionales y realizar un profundo estudio sobre la planificación fiscal agresiva.



Los intereses de la empresa internacional.

Impacto de la planificación fiscal agresiva.

Está claro que lo que lleva a las empresas a realizar prácticas de planificación fiscal agresiva es la posibilidad de reducir su carga tributaria, aprovechando las incompatibilidades que se dan entre convenios al distribuir su actividad por diferentes partes del mundo.

Actualmente, los recursos se encuentran repartidos desigualmente por el globo. Unos países ofrecen mano de obra notablemente más barata que otros, otros países son ricos en recursos naturales, y otros simplemente tienen una buena localización. Las organizaciones valoran todas sus posibilidades y pretenden optimizar toda su cadena de valor aprovechando las ventajas que cada nación ofrece. De esta manera, se dan empresas con sede en España, que fabrican en China e India, y que cuentan con apoyo técnico en Argentina, y ese es su modelo más rentable de operar.

Si además, se cuenta con el hecho de que Internet ha revolucionado los conceptos “empresa” y “producto”, se genera una cadena de valor en la que ya poco importa la ubicación física, salvo para el almacenaje de los servidores que hacen funcionar a estas empresas. En este caso, desde una ubicación en cualquier lugar se puede llegar a todo el mundo y obtener unos ingresos por las utilidades que se le dan al “producto”.

Bien se puede apreciar, que de estas nuevas formas de distribuir la cadena de valor surgen ciertas cuestiones. Por ejemplo, si toda la cadena de valor está optimizada de tal manera que se escoge el lugar idóneo para cada actividad, ¿por qué no hacer lo mismo con la sede central y elegir el mejor lugar donde tributar por el beneficio obtenido? O más enredado aún, ¿dónde se están consiguiendo realmente los ingresos si toda la actividad se hace a través de internet?

La actualidad económica, con una importante base en internet, da lugar a un fácil cambio de la localización de una empresa, ya que sus actividades y operaciones no se basan sobre bienes materiales. Estas cuestiones son las que se plantean las empresas

cuando tienen un ámbito internacional y tienen la posibilidad de elegir. Es fácilmente comprensible que una empresa quiera reducir su gasto, por lo que muchas de ellas dedican esfuerzos a la planificación fiscal con tal de conseguirlo. Ahora bien, se dan extremos. Este trabajo se ha enfocado en esos extremos que adoptan las empresas.

La drástica reducción de la carga tributaria conlleva una serie de consecuencias en el entorno de las empresas, sensibilizando a los ciudadanos por la tremenda desigualdad tributaria que se llega a dar creando un rechazo al cumplimiento voluntario de los tributos. El principal grupo que se ve perjudicado por estas prácticas son los gobiernos, que recaudan menos y con mayores costes, y además se ven presionados por otros colectivos por la injusticia dada cuando una gran empresa termina declarando una cantidad ridícula en el Impuesto. En especial, los gobiernos de los países menos desarrollados sufren esta pérdida al tratarse de un porcentaje cuantioso en el total de ingresos, dificultando el crecimiento económico del país.

Otro de los grupos afectados son los contribuyentes. Estos se ven sometidos a una carga mayor con tal de hacer frente a la escasez de ingresos provocados por otras empresas que han trasladado sus ingresos fuera de la jurisdicción donde se han realizado las actividades o que han falseado documentación. Además, sufren la desventaja competitiva al no aprovechar las oportunidades de reducción de las cargas tributarias del mismo modo que hacen otras multinacionales. No obstante, cabe resaltar que las empresas que realizan estas prácticas, para disfrutar de un tipo impositivo reducido, juegan con su reputación y corren riesgos penales que también evalúan a la hora de decidir realizar estas prácticas abusivas. Aquellas empresas que únicamente operan en mercados internos no tienen posibilidad de evaluar estas oportunidades al tener la cadena de valor concentrada en un único Estado.

La aplicación de medidas que corrigen los vacíos legales suponen un aumento de ingresos para los Estados, fomentando la inversión y el crecimiento, saneando las finanzas y garantizando la prestación de servicios esenciales para los ciudadanos.

Conclusiones

La existencia del fraude fiscal no es un tema nuevo, desde hace varias décadas se vienen implantando medidas para combatir o evitar los resquicios legales que dejan las normas o los que surgen cuando dos normativas se contraponen dejando cuestiones ambiguas que dan vía libre a los contribuyentes para abusar de las mismas en su propio beneficio.

Las naciones, a título individual, dedican enormes esfuerzos a reforzar su normativa con tal de mejorarla y adaptarla a los nuevos contextos y a las nuevas modas en prácticas fiscales. Cada país tiene libertad para fijar sus propias normativas, lo cual es útil para fomentar la competencia empresarial y la optimización de los recursos de las empresas, pero en muchos casos llega a tener un efecto negativo, sobre todo si las mismas naciones fijan sus normas con el objetivo de perjudicar a las demás.

El trabajo de la OCDE, al lograr la captación del 90% de la economía mundial, consigue así una barrera efectiva a las prácticas evasivas de las organizaciones, dejando a penas lugar al descubierto para la realización impune de las mismas. El hecho de que la gran mayoría de las naciones estén a favor de colaborar en este Plan es lo que le da su mayor capacidad de éxito, ya que las naciones se mantendrán conectadas proporcionando un flujo multilateral de información específica que ayuda a las Administraciones a verificar que las declaraciones que hacen los contribuyentes se hagan de acuerdo a la Ley.

Además, ya no es tan sólo el intercambio de información que se lleve a cabo, sino el hecho de que las naciones trabajan como un grupo, por el bien de todos. Se continúa utilizando el IS como una medida de atracción de la economía, pero en competencia justa.

La transparencia es un tema difícil de abordar, cabe primero destacar los cambios en los modelos de negocio actuales, la presencia en internet, los servicios, las multinacionales que aprovechan la libre movilidad para establecer cadenas de valor

muy eficientes repartidas alrededor del mundo, son una serie de factores que dan lugar a actividades o sociedades que no están recogidas o definidas en las normativas, y que cuando lo están, lo hacen bajo definiciones que no quedan claras o que generan ambigüedades. Por este motivo, la inclusión de estos nuevos modelos en las normativas internas supone el fin de las ambigüedades.

El IS ya especifica que para aquellas empresas que residan en paraísos fiscales se pondrá especial atención al lugar donde realicen sus actividades. Así que, cualquier empresa que intente defraudar a la Administración, trasladando su sede a un país que no esté de acuerdo con la colaboración en el intercambio de información, será igualmente tratada como española y tributará debidamente en España. Queda poco espacio para la tergiversación de la información. Si la actividad que se realice, o los activos que se posean, parecen indicar que se encuentran en un territorio, de esa forma lo entenderá la Administración.

La repartición de la cadena de valor de una empresa también debe regirse por motivos justos, y no una mera fragmentación de las actividades con fines fiscales. Debe existir evidencia de la real actividad en esas filiales, y así deben demostrarlo las sociedades, facilitando la información relevante y colaborando con la Administración para una correcta tributación de los ingresos y las rentas que se hayan obtenido.

En la cadena de valor entran en juego los precios de transferencia, que ya han sido sometidos a una valoración real de mercado. Imponer este método de valoración impide que las organizaciones transfieran activos con total libertad, sobre todo en el caso de que se trate de paraísos fiscales, con los que no existe CDI alguno, y se hace obligatorio emplear únicamente este método y así declararlo, de tal forma que la Administración podrá tomar medidas si la valoración no se ajusta a lo que debiera.

En cuanto a la comunicación, no se trata únicamente de un intercambio de información entre los contribuyentes y las Administraciones, sino que también existe la necesidad de que las Administraciones intercambien información entre sí, y además de manera automática para permitir un correcto funcionamiento de las mismas y evitar retrasarse en la búsqueda o localización de riesgos o fraudes ya realizados. En este ámbito, la existencia de documentos estandarizados resulta de gran utilidad, igual que

el acuerdo de asistencia mutua entre Administraciones, son garantías tanto para las mismas, que pueden confiar entre ellas, como para las empresas que les dota de seguridad al saber que no se verán en problemas.

Algunas empresas también practican abusos en los CDI, esto es, buscar un vacío que aprovechar para terminar incumpléndolo. Se han establecido nuevos estándares que seguir a la hora de firmar un convenio, asegurarse de qué se está acordando y verificar que es beneficioso para las dos partes. Los CDI sirven para reclasificar a un paraíso fiscal y convertirlo en “amigo”, por eso requieren una continua actualización y revisión, para que sigan adaptados a las circunstancias. Es importante que el convenio ya se firme con cláusula de intercambio de información o de asistencia mutua entre Administraciones, además de comprobar que la otra parte dispone de un IS o Impuesto análogo.

Es muy significativo también, establecer un acuerdo en caso de conflicto firmado de antemano. De esta manera, se preestablece un modo de resolver los conflictos que puedan surgir y se da seguridad a ambas partes firmantes como a los usuarios del convenio. Esta revisión sobre los CDI los mejora en gran cantidad tanto su funcionalidad, como su efecto de recaudar lo correspondiente evitando el fraude.

Queda también mejorada la definición de EP, y la seguridad frente a lo relativo al mismo. Para empezar, las empresas residentes pueden gozar de una deducción por aquellos EP en el extranjero que ya hayan satisfecho sus deudas de forma colectiva o individual según el caso, pero no podrán hacerlo aquellas empresas cuyos EP se sitúen en un paraíso fiscal o similar. Con esta medida, a la empresa que pretendiera obtener un beneficio fiscal de esta manera, le termina siendo más beneficioso mover esos EP a un territorio con CDI vigente. Con esta simple medida se consiguen dos cosas, eliminar esa vía de escape para defraudar a la Administración y atraer al territorio o a otra nación con la que exista convenio esas rentas.

Por otro lado, para las empresas extranjeras, se exige además el nombramiento de responsables y de representantes que sí sean residentes en España según proceda. Con lo que se consigue una defensa ante el intento de fraude o la evasión, ya que la

Administración siempre tendrá alguien a quién exigirle las deudas e incluso hacerlo directamente.

Por último, se definen las rentas que quedan sujetas a la normativa española. Tal es así que, todas las rentas que obtenga un EP situado en España, más todas aquellas que se le puedan atribuir, se obtuvieran donde se obtuvieran, tendrán la consideración de haberse obtenido en España, y por lo tanto quedarán sometidas a la normativa del IS o del IRPF según convenga. Además, para aquellas rentas que se obtuvieran sin mediación de EP, se exigirá la tributación individual de las mismas eliminando la posibilidad de compensarse unas con otras, es decir, todas quedarán gravadas.

En conjunto, estas medidas van a anular las ventajas de desplazar beneficios entre filiales, principalmente porque van a quedar gravadas igualmente. Entre otras cosas, la fragmentación artificiosa de la cadena de valor ya no será un elemento beneficioso para las empresas, sino más bien puede llegar a ser lo contrario, al cambiar la asignación de costes de mantener un EP y que finalmente la tributación sea la misma que en el territorio en el que, supuestamente, debiera estar desde un principio.

En conclusión, estas prácticas ya no son tan beneficiosas como solían serlo. El trabajo de los organismos como la OCDE, la UE, y el apoyo individual de los países logran sacar adelante unas medidas que resultan efectivas en la lucha contra el fraude de las multinacionales. Para seguir actualizados, es necesaria una constante recopilación de información de las empresas y de las prácticas que suelen llevar a cabo para poder hacerles frente lo antes posible e intentar ir un paso por delante.

Las prácticas abusivas que realizan las empresas menoscaban su reputación y así lo ve la sociedad. Quizá, las multinacionales ya se han dado cuenta y por ello la tendencia hacia una mayor transparencia ha impulsado a que revelen libremente sus ingresos y riqueza escondida a las autoridades, habiéndose llegando a identificar hasta 37 mil millones de euros antes de la puesta en marcha de las medidas.

Bibliografía

OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>

OECD, *Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters*, (2014). Recuperado de: <http://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>

OECD. (2014), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OECD Publishing, Paris. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

OECD. (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Recuperado de: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, 2013.

VV.AA., DI PRIETO, Adriano (rel. gen.) y LASARTE, Javier y ADAME, Francisco (coords.): *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Monografía, Centro Estudios Financieros, 2010.

VV.AA., *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Años 1998 - 1999 - 2000)*, Aranzadi, 2002.

Webgrafía

Comisión Europea, Comunicado de prensa, *Fiscalidad justa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la evasión fiscal corporativa* (2016). Recuperado de: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.htm

Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Convenios de Doble Imposición, (2015). Recuperado de: http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Acuerdos de intercambio de información, (2014). Recuperado de: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/AcuerdosII/Paginas/acuerdosii.aspx>

Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Nota de prensa: España firma el acuerdo multilateral para que las multinacionales informen de los impuestos que pagan en todos los países, (2016). Recuperado de: <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2016/S.%20E.%20HACIENDA/27-01-2016%20Nota%20firma%20acuerdo%20informaci%C3%B3n%20pa%C3%ADs%20por%20pa%C3%ADs'.pdf>

OECD, About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), (2016). Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

OECD, Automatic Exchange of Information, (2016). Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>

OECD, BEPS - Frequently Asked Questions, (2016). Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>

OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, (2016). Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

OECD, La OCDE da a conocer la versión completa del estándar global para el intercambio automático de información, (2016). Recuperado de <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-da-a-conocer-la-version-completa-del-estandar-global-para-el-intercambio-automatico-de-informacion.htm>

OECD, La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20, (2016). Recuperado de: <http://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

OECD, La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G20 para su discusión en la reunión de los Ministros de Finanzas del G20, (2016). Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g20.htm>

SAINT-AMANS, Pascal, Global tax and transparency: We have the tools, now we must make them work, (2016). Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/global-tax-transparency-we-have-the-tools.htm>