



GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

CURSO ACADÉMICO 2023-2024

TRABAJO FIN DE GRADO

**ANÁLISIS DE ESTRATEGIAS DE ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES**

ANALYSIS OF TAX AVOIDANCE STRATEGIES IN CORPORATE TAXATION

AUTORA

Stephanie Dossou Zudaire

DIRECTORA

Ana Carrera Poncela

17 de junio de 2024

ÍNDICE

1- INTRODUCCIÓN	5
1.1- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	6
1.2- ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	7
1.3- LA EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ANTE EL FENÓMENO DE LA GLOBALIZACIÓN	9
2- EL CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL	10
3- PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES 13	
4- NORMATIVA ESPAÑOLA DE MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	18
5- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN UN ENTORNO INTERNACIONAL	20
6- CONCLUSIONES	28
BIBLIOGRAFIA.....	30

RESUMEN

En el presente trabajo, se ha realizado un estudio sobre las distintas prácticas de elusión fiscal llevadas a cabo por los grupos empresariales con el único principal fin de reducir su carga impositiva.

El fenómeno de la globalización ha sido un factor clave para que las crecientes preocupaciones de las Administraciones Tributarias de los distintos Estados Miembros tengan un objetivo en común: evitar las prácticas de elusión fiscal. Ya que éstas dejan grandes huellas en el sistema recaudatorio de los países reduciendo gravemente la cantidad de recaudación. En este sentido, este trabajo va a tratar de identificar las estrategias más comunes utilizadas por las empresas; entre ellas encontramos la transferencia de beneficios en operaciones vinculadas o la creación de estructuras *offshore*.

Se analizarán también las consecuencias de las prácticas de elusión fiscal en la economía española, tales como la pérdida de ingresos para el Estado, la distorsión de la competencia entre empresas y la erosión de la legitimidad del sistema fiscal. Estas prácticas afectan negativamente al bienestar social al reducir los recursos disponibles para políticas públicas y servicios básicos.

En este sentido, se destacan las medidas adoptadas a nivel nacional e internacional para combatir este fenómeno, como la adopción de normativas anti-elusión, la cooperación internacional en el intercambio de información fiscal y la promoción de estándares de transparencia fiscal. Además, se destacan algunos de los casos relevantes de empresas multinacionales que han sido objeto de controversia por prácticas de elusión fiscal en España y a nivel internacional, lo que ilustra la magnitud del problema y la necesidad de una respuesta regulatoria efectiva.

Por último, se tratará de concluir con unas breves recomendaciones para fortalecer el marco normativo y las políticas de prevención y detección de la elusión fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en España; destacando en este sentido la importancia de la colaboración entre los sectores público y privado, así como la necesidad de una mayor armonización fiscal a nivel internacional para abordar de manera integral este desafío, sin dejar de pasar por alto la importancia de la conciencia social sobre la ética fiscal y la responsabilidad corporativa. De esta manera, la educación y la participación de la sociedad pueden contribuir a combatir la elusión fiscal de manera más efectiva.

ABSTRACT

This thesis is a study of the different tax avoidance practices carried out by business groups with the sole or main purpose of reducing their tax burden.

The phenomenon of globalisation has been a key factor for the growing concerns of the Tax Administrations of the different Member States to have a common objective: to avoid tax avoidance practices. These practices leave large traces in the tax collection system of the countries, seriously reducing the amount of tax collection. In this sense, this paper will try to identify the most common strategies used by companies, such as the transfer of profits in related-party transactions or the creation of offshore structures.

It also analyses the consequences of tax avoidance practices in the Spanish economy, such as the loss of revenue for the State, the distortion of competition between companies and the erosion of the legitimacy of the tax system. These practices negatively affect social welfare by reducing the resources available for public policies and basic services.

In this regard, it highlights the measures adopted at national and international level to combat this phenomenon, such as the adoption of anti-avoidance regulations, international cooperation in the exchange of tax information and the promotion of tax transparency standards. It will also highlight some of the relevant cases of multinational companies that have been the subject of controversy due to tax avoidance practices in Spain and internationally, illustrating the magnitude of the problem and the need for an effective regulatory response.

Finally, this paper will conclude with brief recommendations to strengthen the regulatory framework and policies for preventing tax avoidance in the Corporate Income Tax in Spain, emphasizing the importance of collaboration between the public and private sectors and the need for greater fiscal harmonization at the international level to comprehensively address this challenge. Without overlooking the importance of social awareness of tax ethics and corporate responsibility.

1- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se centra en el estudio de la elusión fiscal del Impuesto sobre Sociedades en España. En un contexto de creciente globalización económica, la elusión fiscal se ha convertido en un fenómeno de gran relevancia que afecta no sólo a los ingresos públicos sino también a la equidad y eficiencia del sistema tributario. Este análisis pretende abordar tanto el concepto y las prácticas comunes de elusión fiscal como las medidas legislativas adoptadas para combatirla.

En el primer apartado, se ofrecerá una visión general del Impuesto sobre Sociedades, destacando su importancia en el sistema tributario español y su papel como una de las principales fuentes de ingresos públicos. Además, se detallará la estructura del impuesto para así poder comprender de manera más clara su funcionamiento en el sistema tributario y en la sociedad. Para finalizar esta primera sección se abordará el fenómeno de la globalización como elemento decisivo en las adaptaciones normativas que han surgido en respuesta a un entorno económico cada vez más interconectado.

En el segundo apartado, se definirá el concepto de elusión fiscal. La razón principal de este análisis radica en la tendencia a usar indistintamente términos como elusión, evasión y fraude fiscal, aunque en realidad cada uno tiene sus propias características y consecuencias. Resulta crucial comprender estas diferencias para poder abordar de manera efectiva la elusión fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En el tercer apartado, se identificará y analizará una variedad de prácticas de elusión fiscal por parte de las empresas. Y se discutirá cómo estas prácticas permiten la reducción de la carga fiscal además de examinarse ejemplos concretos y sus implicaciones para el sistema tributario español.

En el cuarto apartado, se estudiará la legislación española diseñada para combatir la elusión fiscal en el contexto del Impuesto sobre Sociedades. Se revisarán las medidas anti-elusión implementadas, evaluando su efectividad y el impacto que han tenido en la reducción de las prácticas de elusión fiscal.

En el quinto apartado, se explorará el Impuesto sobre Sociedades desde una perspectiva internacional, comparando las normativas y prácticas de distintos países. Además, se analizarán las iniciativas internacionales, como las propuestas por la

OCDE, dirigidas a combatir la elusión fiscal y promover una mayor cooperación y armonización fiscal a nivel global.

Finalmente, se presentarán las conclusiones del trabajo, sintetizando los principales hallazgos sobre la elusión fiscal del Impuesto sobre Sociedades en España. Se reflexionará sobre la situación actual y se propondrán recomendaciones para mejorar la efectividad de las medidas anti-elusión, asegurando un sistema tributario más justo y eficiente en el contexto nacional e internacional.

1.1- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica, desarrollada por las personas jurídicas, se sustancia en el Impuesto sobre Sociedades.¹ El Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) constituye junto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un pilar fundamental en la imposición directa dentro del marco de un sistema tributario regulador de la obtención de renta como manifestación de capacidad económica de cada contribuyente.² En este sentido, el IS grava la renta de las sociedades y de determinadas entidades residentes en el territorio español.

El Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) se configura como un tributo de carácter directo y de naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas. Su carácter directo se manifiesta en que grava la obtención de la renta como manifestación directa de la capacidad económica. Por su parte, su naturaleza personal se deriva de la relevancia de determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente a la hora de concretar la cuantía de la prestación tributaria que está obligado a satisfacer.

La razón de ser de este impuesto la encontramos en la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) así su artículo 31.1 establece: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica³

¹ *Fragmento extraído del Preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

² Manual práctico de Sociedades 2020 (Agencia Tributaria).

³ *Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades: Artículo 5.1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos*

mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.” El constituyente establece así la obligación de todo ciudadano a contribuir en el sostenimiento de gastos públicas, es decir aquellos gastos que requiere un país para funcionar y mantener todas las estructuras necesarias para vivir en sociedad. Para el precepto clarifica el modo de contribución de cada individuo el cual varía en función de su capacidad económica. De esta manera aquellos con mayores ingresos deberán contribuir en mayor medida que aquellos con menos recursos. Así se garantiza un sistema justo y equitativo en el que no se den situaciones de desigualdad entre los contribuyentes. Para ello resulta esencial evitar cualquier conducta de elusión o evasión fiscal, que rompería las bases establecidas por la propia Constitución en relación a nuestro sistema fiscal.

Así las cosas, el IS se constituye como una de las figuras más importantes dentro de cualquier sistema tributario moderno. No sólo debido a su relevancia recaudatoria (aspecto cuantitativo), la cual es claramente evidente. Sino también por su influencia dentro de la esfera del ámbito societario. Ya que supone una decisión estratégica y de inversión en el entorno empresarial debido al control que ejerce este impuesto en los rendimientos que se generan en la esfera societaria. De modo que la importancia del Impuesto sobre Sociedades tanto para las diversas empresas que operan en la esfera societaria como para el propio Estado es notable, como iremos desarrollando a lo largo del presente trabajo.

1.2- ESTRUCTURA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En cuanto a la estructura de este tributo. En primer lugar, habrá que establecer el elemento subjetivo: los contribuyentes. El artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula como contribuyentes las personas jurídicas y ciertos entes sin personalidad jurídica además de las sociedades agrarias de transformación. Los sujetos pasivos serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. La norma recoge como residentes las entidades que cumplan con alguno de los siguientes requisitos:

humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios

- a. *Aquellas que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas*
- b. *Aquellas que tengan su domicilio social en el territorio español*
- c. *Aquellas cuya sede de dirección efectiva se encuentre en territorio español.*

En segundo lugar, en lo que concierne al hecho imponible el artículo 4 de la Ley del IS afirma lo siguiente: *“constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.”* Por ende, en la práctica hablaremos de resultado contable como equivalente a la suma de ingresos netos y variaciones patrimoniales, independientemente de la procedencia de dichos ingresos patrimoniales. En este sentido el impuesto se estructura en torno a un elemento clave: la correcta contabilidad y, en consecuencia, la correcta contabilización del resultado contable. A partir de la correcta determinación del resultado contable se procederá a la posterior determinación de la base imponible, y, como resultado de ello, se determinará la cuantía a pagar.

Por último, el tipo general de gravamen para los contribuyentes de este impuesto será del 25%. Aunque cabe aplicar un tipo de gravamen especial en ciertas circunstancias.⁴ Se trata de un tipo de gravamen proporcional ya que se aplica el porcentaje citado sobre la base imponible, independientemente del monto total de los beneficios obtenido por la empresa.

Cabe tener en cuenta que en España contamos con un sistema tributario peculiar ya que dentro del propio estado podemos encontrar impuestos que son parcialmente cedidos por el Estado a comunidades autónomas (cuentan con poder legislativo). Para comprender la naturaleza de este impuesto cabe mencionar las diferencias normativas que coexisten en España en materia del IS. En España conviven cinco normativas del IS distintas: la estatal y la Foral. La normativa foral queda a su vez dividida en la Navarra y los 3 territorios del País Vasco. Esta “cesión” de competencias viene reflejada en el Concerto Económico aprobado por la Ley 12/2002 entre el País Vasco y el Estado, por un lado. Y, por otro lado, el Convenio Económico aprobado por la Ley 28/1991 firmado entre Navarra y el Estado. Consecuencia de ello, el precepto 2 de la Ley del IS relativo al ámbito de aplicación espacial establece que el Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español, pero establece un matiz y señala que se deberá tener en cuenta los regímenes tributarios forales de concierto y

⁴ En este sentido, el art.29.1 LIS recoge una reducción del tipo de gravamen para las entidades de nueva creación (15%).

convenio económico en vigor respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

1.3- LA EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ANTE EL FENÓMENO DE LA GLOBALIZACIÓN

Para entender el objeto de estudio de este trabajo debemos partir del concepto de globalización. No podemos obviar el creciente proceso de globalización económico y tecnológico que se ha ido magnificando en el último siglo. Proceso del que se han derivado evidentes beneficios a nivel global, pero que, a su vez, han llevado a una nueva realidad social de la que derivan nuevos problemas que habrá que lidiar y solventar. En este sentido, la globalización ha difuminado en cierto modo el concepto de frontera, derribando barreras y crean un mundo fuertemente interrelacionado.

Como no podía ser de otra manera todo progreso viene acompañado no sólo de beneficios sino también de riesgos. En este sentido la globalización en el ámbito empresarial ha venido acompañada del riesgo de ser utilizada en favor de unos pocos que buscan beneficiarse individualmente de las lagunas fiscales que pueden derivar de dicho sistema globalizado. En palabras de Kofi Annan, 7º secretario general de las Naciones Unidas: "(...) para que la globalización sea positiva, ha de serlo para pobres y ricos por igual. Tiene que aportar el mismo grado de derechos que de riquezas. Tiene que suministrar el mismo grado de justicia y equidad social que de prosperidad económica y de buenas comunicaciones."

Ante este fenómeno, las empresas han encontrado un "vacío legal" mediante el cual poder beneficiarse y así reducir su carga impositiva. Lo que ha derivado en una creciente preocupación de las administraciones tributarias y los organismos internacionales a nivel de la Unión Europea. Especialmente se refleja en la búsqueda de una situación de (no) doble imposición o el traspaso de beneficios a los llamados paraísos fiscales en los que la tributación es nula o mínima.

La creciente complejidad de los modelos y estructuras empresariales ha facilitado el traslado de beneficios a la vez que la disparidad⁵ de los sistemas nacionales del IS

⁵ Las asimetrías híbridas se refieren a situaciones en las que las normativas fiscales de diferentes países o territorios generan discrepancias en la calificación de gastos, ingresos o transacciones. Estas discrepancias pueden dar lugar a ventajas o desventajas fiscales para los contribuyentes.

en este sentido ha permitido que a lo largo de la última década la planificación fiscal masiva crezca exponencialmente. Consecuencia de ello, analizaremos las diversas normativas Anti-Elusión en el marco normativo interno y la influencia de la legislación europea en esta materia.

2- EL CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL

El interés público que se desprende de las normas para combatir la elusión encuentra sustento en el antes mencionado deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público respetando los principios de igualdad y progresividad, reflejado en el precepto 31 de la norma suprema. De esta manera se pretende establecer un sistema fiscal igualitario que varía en función de las capacidades económicas de cada contribuyente, para así poder evitar cualquier tipo de manifestación de fraude fiscal. En este sentido es costumbre generalizada percibir la obligación de contribuir como una especie de penitencia en lugar de una obligación común para la consecución de un fin común. Por ende, el sistema fiscal español se enfrenta a multitud de conductas orientadas a evitar el pago de impuestos. En este punto, resulta por tanto necesario realizar una distinción en la terminología de las distintas formas de evitar la obligación fiscal ya que en muchas ocasiones se recurre a un tratamiento equivalente de distintos conceptos conexos pero diversos, cuyas consecuencias difieren.

Es costumbre generalizada recurrir al término “*fraude fiscal*” para hacer referencia a la eliminación o minoración en el pago de impuestos. Utilizando dicho concepto indistintamente como sinónimo de los términos: *evasión, elusión o planificación fiscal agresiva*. Es por ello por lo que, haremos una breve diferenciación de los mencionados conceptos antes de adentrarnos en la elusión fiscal en el IS como consecuencia de la globalización.

La Comisión Europea considera que el fraude fiscal⁶ es “una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente”. El término incluye situaciones en las que se presentan deliberadamente declaraciones falsas o se entregan documentos falsificados. Estrechamente relacionada con el fraude está la evasión fiscal, que incluye planes ilegales para ignorar la obligación de tributar, es

⁶ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. TÍTULO XIV: De los delitos contra la Hacienda Pública. Artículo 305.

decir, el contribuyente paga menos impuestos de los que está obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias.⁷

A su vez, por elusión fiscal se entiende el “aprovechamiento de los vacíos legales con el fin de evitar o minimizar el pago de impuestos”. Consiste en la utilización legal, pero de forma indebida, contraria a su espíritu, del propio régimen tributario para reducir o evadir responsabilidades fiscales.

Está estrechamente ligada al concepto de planificación fiscal agresiva, que en la práctica se utiliza como sinónimo de aquella, que consiste, según la Comisión Europea, “en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria. También se emplean, entre otros, los términos de ingeniería fiscal u optimización fiscal para denominar estas prácticas, en una especie de eufemismo para su validación por parte de quienes las realizan.”

En definitiva, la elusión es “no entrar en la relación tributaria”. La evasión es “salirse de ella”. La problemática de ambas figuras -elusión y evasión- radica en conocer si se ha realizado o no el presupuesto de hecho recogido por la norma.

De ello podemos desprender que la principal diferente entre el fraude, la elusión y la evasión fiscal es la legalidad de cada una de ellas. Tanto el fraude como la evasión fiscal se sitúan al margen de la ley ya que suponen la no declaración de bases o activos para evitar o minorar el pago de impuesto. Por el contrario, la elusión y la planificación fiscales agresiva no sobrepasan el límite de la legalidad si no que suponen el aprovechamiento de debilidades en el marco normativo para beneficiarse de ello, pagando en consecuencia menos impuestos. Es decir, se busca la manera de tener una baja presión fiscal en ambos casos (elusión y evasión) pero uno fuera y otro dentro de la ley.

Ligado con el aspecto de la legalidad encontramos el segundo aspecto para su distinción el cual recae en la intención. Mientras que en el fraude y la evasión hay una clara intención en la ocultación o falsedad para evitar pagar impuestos o pagar la mínima tributación posible; la elusión fiscal busca aprovechar al máximo las

⁷ Destaca el caso de evasión fiscal de Lionel Messi, estrella del fútbol mundial. En 2016, fue condenado por un tribunal español por evadir impuestos por más de 4 millones de euros, al ocultar los ingresos obtenidos por la explotación de sus derechos de imagen en paraísos fiscales. La sentencia incluyó una multa y una condena de prisión, que finalmente no tuvo que cumplir debido a que la condena fue menor a los dos años.

oportunidades que legalmente se recogen en las normas para así reducir su carga fiscal. El objetivo de ambas practicas es el mismo: minimizar la carga tributaria.

Tanto el fraude como la evasión constituyen prácticas ilícitas que implican la ocultación de ingresos o la presentación de información engañosa a las autoridades fiscales, mientras que la elusión fiscal se vale de estrategias legales, aunque cuestionables, para reducir la carga tributaria, aprovechando lagunas y ambigüedades en las leyes fiscales. Estas prácticas, aunque distintas en su naturaleza, son objeto de controversia por su impacto en la equidad y la integridad del sistema tributario internacional.

En este contexto, las multinacionales juegan un papel protagonista en las crecientes prácticas de elusión fiscal. Debido a su capacidad financiera y recursos, pueden emplear equipos de asesores fiscales y abogados especializados para optimizar su estructura fiscal y minimizar su carga tributaria. Como consecuencia de ello son crecientes las críticas a lo que se considera un sistema tributario carente de equidad.

Las multinacionales, debido a su tamaño y alcance global, cuentan con una serie de ventajas y recursos que les permiten diseñar estrategias fiscales complejas para minimizar sus obligaciones tributarias. Estas empresas suelen emplear equipos de asesores fiscales y abogados con un profundo conocimiento de la legislación fiscal nacional e internacional. Uno de los principales mecanismos utilizados por las multinacionales para reducir su carga impositiva es la transferencia de precios. Esta práctica implica la manipulación de los precios de los bienes y servicios entre empresas relacionadas ubicadas en diferentes países para desplazar los beneficios hacia jurisdicciones con tasas impositivas más bajas. Además, las multinacionales pueden establecer filiales en paraísos fiscales donde las tasas impositivas son mínimas o inexistentes, lo que les permite canalizar sus ganancias a través de estas entidades para evitar impuestos.

La elusión fiscal de las multinacionales plantea importantes desafíos para la equidad y la integridad del sistema tributario. Si bien es comprensible que las empresas busquen minimizar sus costos fiscales de manera legal, es crucial abordar las lagunas y prácticas abusivas que permiten a las multinacionales eludir su responsabilidad fiscal. Esto requiere una mayor cooperación internacional y la implementación de medidas efectivas para cerrar las brechas fiscales y garantizar que todas las empresas contribuyan de manera justa al sistema tributario.

Como resultado de estas estrategias, las multinacionales a menudo pagan proporcionalmente menos impuestos que las empresas más pequeñas o los individuos. Esta situación genera críticas sobre la equidad del sistema tributario, ya que las multinacionales, que en muchos casos generan grandes ingresos y beneficios, pueden eludir su responsabilidad fiscal de manera legal. Esta disparidad en el tratamiento fiscal entre las grandes corporaciones y otros contribuyentes puede socavar la confianza en el sistema tributario y aumentar las tensiones sociales en torno a la distribución de la carga fiscal.

3- PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

En el contexto de la economía globalizada y las crecientes demandas fiscales, la elusión fiscal en el Impuesto sobre Sociedades ha emergido como un tema de gran relevancia en España. Este fenómeno, que como venimos apuntando implica la manipulación de normativas fiscales para reducir la carga impositiva de las empresas, plantea tal como hemos mencionado notables desafíos tanto para las autoridades fiscales como para la sociedad en su conjunto.

El Impuesto sobre Sociedades constituye una de las principales fuentes de ingresos para el Estado español, gravando los beneficios obtenidos por las empresas residentes en el país. Sin embargo, la complejidad del sistema tributario y la existencia de lagunas legales han generado un terreno propicio a la aparición de estas prácticas de elusión fiscal.

Un análisis publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en 2013 reconoció que el abuso de las prácticas de planificación fiscal agresiva ha ocasionado una amplia brecha en la tributación de las empresas: mientras que las transnacionales tributan en una proporción de 5% sobre su resultado, las Pymes lo hacen en un 30% sobre el mismo

En este sentido, resulta fundamental comprender los diferentes tipos de estrategias utilizadas por las empresas para eludir el pago de impuestos en España. Desde la manipulación de precios en las transacciones comerciales hasta la utilización de estructuras empresariales complejas en jurisdicciones con menor carga fiscal, las

prácticas de elusión fiscal pueden adoptar diversas formas y representar un desafío significativo para la integridad del sistema tributario.

Además de analizar las estrategias de elusión fiscal, es crucial examinar las consecuencias económicas, sociales y éticas de este fenómeno. La elusión fiscal no solo afecta a la recaudación y al equilibrio presupuestario del Estado, sino que también puede socavar la confianza en las instituciones y generar desigualdades económicas. Por lo tanto, resulta necesario evaluar las medidas regulatorias existentes y proponer alternativas para combatir eficazmente la elusión fiscal en el Impuesto de Sociedades. Para ello, este capítulo tratará de analizar las prácticas más comunes que engloban la elusión fiscal.

▪ **REUBICACIÓN DE BENEFICIOS EN PARAÍDOS FISCALES**

Una práctica común en este contexto es la reubicación de los beneficios empresariales en paraísos fiscales o países con baja presión fiscal, también conocido como *fuga de capitales*. La reubicación de beneficios a paraísos fiscales se configura como una práctica generalizada utilizada por las empresas para trasladar sus ganancias a jurisdicciones con impuestos bajos o incluso nulo hacia las conocidas como paraísos fiscales. Los paraísos fiscales se caracterizan por tratarse de territorios o con una baja o inexistente imposición fiscal además de una falta de transparencia y de un sistema para el intercambio de información. Para facilitar la identificación de aquellos territorios considerados paraísos fiscales, Hacienda aprobó la Orden que establece un listado con aquellas jurisdicciones consideradas no cooperativas, de esta manera el Ministerio de Hacienda de España identifica y clasifica a ciertos países como territorios no cooperativos en materia fiscal.

Los mecanismos más comunes en materia de traslado de beneficios a paraísos fiscales son el uso de precios de transferencia, mediante la manipulación de los precios a los que las empresas multinacionales compran y vende bienes y servicios entre sus filiales en diferentes países. Otro mecanismo común consiste en el pago de intereses sobre préstamos a filiales ubicadas en paraísos fiscales, cuestión que desarrollaremos más adelante.

Según el Observatorio Europeo de la Fiscalidad, en 2020, esta maniobra resultó en una pérdida de recaudación equivalente al 15,6% de los ingresos totales del Impuesto de Sociedades en España. Este dato revela una brecha significativa entre los ingresos

esperados y los efectivamente obtenidos por el Estado español debido a los beneficios declarados en jurisdicciones fiscales más favorables.

Además, según los datos recopilados por el equipo de expertos liderado por el economista francés *Gabriel Zucman*, España se vio privada de aproximadamente 3400 millones de euros en 2020 debido a esta práctica elusiva. Estos fondos, que deberían haber contribuido a las arcas públicas para financiar servicios esenciales y políticas sociales, terminaron desviados hacia jurisdicciones donde las empresas pueden disfrutar de ventajas fiscales sustanciales.

▪ **USO DE ESTRUCTURAS OFFSHORE**

En relación con la reubicación de beneficios cabe mencionar la creación de sociedades *offshore*. Hay varios mecanismos mediante los cuales las empresas pueden reubicar sus beneficios para eludir su obligación fiscal. Así, son muchas las que recurren a las estructuras *offshore*; se trata de una sociedad mercantil que tiene su domicilio en un país diferente al de la actividad principal, generalmente en paraísos fiscales o países que ofrecen beneficios fiscales. A diferencia de una empresa estándar, estas estructuras no se encuentran físicamente en el país donde operan, sino que tienen presencia legal pero no física. Esto permite que las empresas puedan aprovechar los beneficios fiscales y las regulaciones más favorables de la jurisdicción *offshore*. Por ello, una de las principales ventajas de las estructuras *offshore* son los beneficios fiscales que ofrecen. Estas incluyen exenciones de impuestos sobre los beneficios obtenidos y tasas impositivas reducidas en comparación con las jurisdicciones nacionales. Permitiendo a las empresas maximizar sus ganancias y reinvertirlas en su crecimiento y desarrollo.

▪ **TRANSFERENCIA DE BENEFICIOS EN OPERACIONES VINCULADAS**

No sólo se requiere el cambio de residencia para reducir la presión fiscal corporativa. Existen también maniobras de ingeniería fiscal en las que no se requiere el cambio de residencia de las empresas. Una de ellas implica que las empresas pueden establecer filiales en países con tasas impositivas bajas o nulas para transferir artificialmente sus beneficios a estas entidades. A través de este proceso, la empresa declara sus beneficios en países con tasas impositivas bajas o nulas, generalmente a través de la manipulación de los precios de transferencia.

En palabras de la Comisión Europea, los precios de transferencia hacen referencia a la determinación de los precios de las operaciones entre empresas asociadas (es decir, miembros de la misma empresa multinacional) que conlleven la transferencia de bienes o servicios. Las «operaciones intragrupo» no se rigen necesariamente por las fuerzas del mercado, sino que pueden estar impulsadas en gran medida por los intereses comunes del grupo en su conjunto. Dado que los impuestos se calculan generalmente sobre la base de los resultados a nivel de entidad, los precios u otras condiciones aplicables a estas operaciones intragrupo afectarán a los ingresos o gastos de las entidades de que se trate respecto de dichas operaciones y, en consecuencia, repercutirán en los resultados registrados a efectos fiscales por cada entidad del grupo. Un precio más elevado aumenta los ingresos del vendedor y disminuye los del comprador. Un precio menor disminuye los ingresos del vendedor y aumenta los del comprador. Por lo tanto, los precios de transferencia repercuten en la base imponible tanto en el país del vendedor como en el país del comprador que participan en una operación transfronteriza.

En definitiva, cuando se lleven a cabo operaciones entre entidades o personas que están vinculadas, es posible que éstas se realicen en condiciones diferentes a las normales de mercado, lo que puede determinar una transferencia de beneficios de unas sociedades a otras con la consiguiente elusión de impuestos.

Para evitarlo, la LIS y la NRV 21ª del PGC impone importantes obligaciones formales de documentación y la valoración fiscal de dichas operaciones al valor razonable o de mercado, es decir, al que habrían acordado los sujetos independientes en condiciones de libre competencia (artículo 18.1 LIS)

Otro de las formas de reubicación de beneficios empresariales es el uso de la deuda intra-empresa. Las empresas pueden emitir deuda a sus filiales en países con tasas impositivas más altas y luego deducir los intereses pagados en sus declaraciones de impuestos en esos países. En España, uno de los casos más sonados fue el de la gran multinacional tecnológica: Apple. La estrategia fiscal corporativa de Apple en España se basaba en declarar pérdidas ficticias, apuntado unos gastos desmesurados de su matriz situada en Irlanda (país con baja presión fiscal). De este modo se producía una alteración en los gastos que conducía a una minoración en el pago de impuestos en el Estado dónde se encuentra la filial, en este caso España.

- **Creación de estructuras de holdings y fusiones y adquisiciones**

La creación de una estructura de holdings implica la formación de una empresa matriz que posee acciones o participaciones en una o más subsidiarias. La regulación de este tipo de sociedades se encuentra en el artículo 42 del Código de Comercio, según el cual: *“existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras (...)”*

El término "holding" proviene del inglés "hold", que significa "tener", lo que implica que la sociedad actúa como titular de las participaciones de otras empresas. Las empresas subsidiarias o filiales son las que llevan a cabo las actividades empresariales específicas, mientras que la sociedad holding ejerce control y gestión sobre ellas. En resumen, la sociedad holding se establece para dirigir y supervisar el funcionamiento de las empresas del grupo, las cuales se dedican a actividades empresariales independientes y específicas.

Esta estructura permite a la empresa consolidar sus actividades comerciales y financieras, lo que a menudo conlleva ventajas fiscales. Uno de los mayores beneficios existentes para la empresa holding radica en la posibilidad de compensar las pérdidas de una subsidiaria con las ganancias de otra, y la reducción de la exposición a la doble imposición de dividendos. Entre otras ventajas encontramos como la transmisión de dividendos recibidos por parte de las filiales están exentos al 95%, lo que permite repartirlos sin apenas coste y reinvertirlos en las filiales mediante ampliación de capital, sin necesidad de formalizar contratos de préstamos entre empresas. (No se aplican retenciones en el pago de dividendos, intereses o cualquier otro rendimiento generado en las empresas). Por último, en cuanto a la consolidación fiscal, el holding puede acogerse al régimen de consolidación del impuesto de sociedades, es decir, el grupo tributa por el beneficio neto obtenido, compensando las pérdidas de unas sociedades con las ganancias de otras. La consolidación fiscal también permite que se aprovechen bonificaciones y ventajas fiscales según las condiciones generales del grupo, superiores a las que obtendrían las sociedades individualmente, de igual manera que se eliminan los beneficios generados en operaciones entre las empresas del grupo y desaparece la obligatoriedad de documentar las operaciones vinculadas.

Dicho esto, la creación de estructuras holdings no suponen *per se* una práctica abusiva para eludir impuestos. Sin embargo, también es cierto, que estas estructuras pueden ser utilizadas de manera abusiva para elusión fiscal. Por ejemplo, las empresas pueden establecer holdings en jurisdicciones con una presión fiscal baja o nula con el principal o único objetivo de desviar sus ganancias y así minimizar sus obligaciones fiscales. Del mismo modo, las fusiones y adquisiciones pueden ser

utilizadas para aprovechar lagunas legales o beneficios fiscales con el único fin de reducir la carga impositiva.

- **Abuso de deducciones y exenciones fiscales**

Por último, las empresas también pueden recurrir al aprovechamiento estratégico de deducciones y créditos fiscales como otra práctica común de elusión fiscal. A pesar de tratarse de beneficios destinados a promover ciertos comportamientos ello no es óbice para que su explotación excesiva no pueda convertirse en otra forma más de elusión fiscal.

4- NORMATIVA ESPAÑOLA DE MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En cuanto a las medidas para prevenir las diferentes prácticas que se acaban de señalar en el previo capítulo; en España podemos observar como en la última década los esfuerzos para luchar contra la elusión fiscal se han multiplicado.

En primer lugar, la propia Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), recoge una serie de medidas dirigidas a asegurar una tributación justa y combatir las prácticas de elusión fiscal. Así el precepto 16 de la citada Ley establece una medida de limitación de la deducibilidad de gastos financieros de cara a la prevención de la erosión de la base imponible mediante el uso excesivo de deuda intra-grupo. De esta manera se establece una limitación del 30% del beneficio operativo de la entidad, con un mínimo deducible de 1 millón de euros. Por ejemplo, en el caso de que una empresa española reciba un préstamo de su matriz en una jurisdicción con baja o nula presión fiscal y pague intereses elevados. La normativa española limita la deducibilidad de dichos intereses para evitar una reducción excesiva de la base imponible en España.

Asimismo, la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge, en el artículo 15 bis, lo relativo a las asimetrías híbridas⁸. Estableciendo que no serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o de cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

En la misma línea, el artículo 18 de la LIS establece que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Así se prevé las comunes prácticas de elusión fiscal, imponiendo que si, por ejemplo, una empresa multinacional española vende productos a su filial en otro país. Debe establecer un precio de venta similar o igual al que se aplicaría a una empresa independiente y, en consecuencia, evitar que se transmita artificialmente beneficios a jurisdicciones con impuestos más bajos.

En lo relativo a la transparencia fiscal internacional⁹ el artículo 100 de la LIS establece las reglas para evitar que los beneficios que han sido obtenidos por filiales en jurisdicciones de baja tributación queden diferidos o no gravados en territorio español. Así, establece que las rentas pasivas, es decir, intereses, royalties o dividendos, obtenidas por entidades controladas en jurisdicciones con baja o nula tributación se imputan a la base imponible de la entidad residente en España. Por ejemplo, en el caso de que una empresa española posea una filial que genera ingresos en un territorio considerado no cooperativo, comúnmente denominado paraíso fiscal. Esos ingresos se imputarán directamente a la base imponible de la empresa matriz en España asegurando su tributación.

Por último, la Ley General Tributaria, específicamente en su artículo 15, introduce la Cláusula General Anti-Abuso. Esta disposición tiene como objetivo prevenir y combatir prácticas fiscales abusivas que buscan obtener ventajas fiscales indebidas mediante el uso de estructuras y operaciones que carecen de sustancia económica

⁸ Las asimetrías híbridas son diferencias en el tratamiento fiscal de una misma entidad o instrumento financiero entre dos o más jurisdicciones, que pueden dar lugar a una doble no imposición o a una deducción múltiple de gastos.

⁹ Trae causa de las CFC rules (Controlled Foreign Corporation rules). Son normas diseñadas para evitar que las empresas multinacionales difieran o eviten el pago de impuestos en su país de origen al transferir ingresos a filiales en jurisdicciones de baja tributación; estas reglas provienen de las recomendaciones del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE.

real. El artículo 15 de la LGT establece mecanismos para que la Administración Tributaria pueda actuar frente a aquellos actos, negocios jurídicos o series de actos y negocios que, aunque formalmente ajustados a derecho, se realicen con el único propósito de obtener una ventaja fiscal contraria a la legislación aplicable y sin una justificación económica válida. Es decir, establece una norma genérica anti-abuso la cual supone una herramienta clave en la lucha contra la elusión fiscal en España. De esta manera, permite a la Administración Tributaria recalificar operaciones y estructuras que carecen de una justificación o realidad económica válida y buscan únicamente la obtención de beneficios fiscales.

5- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN UN ENTORNO INTERNACIONAL

El contexto económico actual tiene poco que ver con aquel en el que las decisiones políticas y económicas se tomaban sin tener en consideración las circunstancias del entorno. Hoy en día, la toma de decisiones de los países se ve notablemente influenciada por las condiciones del entorno internacional. Como venimos señalando a lo largo del presente trabajo la globalización facilita una interdependencia cada vez mayor entre las economías nacionales. Este proceso ha supuesto una intensificación en los flujos comerciales, financieros y de inversión entre países y, por ende, las decisiones de los países están hoy, más que nunca, intrínsecamente ligadas a las circunstancias del entorno.¹⁰

En este sentido, cabe mencionar lo que se conoce como uno de los mayores escándalos de elusión fiscal¹¹ del mundo financiero, hablamos de las Filtraciones de Luxemburgo¹² un escándalo que golpeó el sistema fiscal de la Unión Europea y que reveló en noviembre de 2014 los detalles de las operaciones secretas de 343 grandes

¹⁰ En palabras de Susana Bokobo Moiche; la globalización de la economía necesariamente conlleva una globalización de la tributación, y una globalización de la tributación es, en términos sencillos, un incremento de los aspectos fiscales internacionales dentro de los sistemas tributarios nacionales.

¹¹ Este escándalo no sólo implicó técnicas de elusión fiscal, también se recurrieron a maniobras de evasión fiscal.

¹² Del inglés: *Luxembourg Leaks*.

empresas transnacionales para evitar el pago de impuestos. Este escándalo fue aún más polémico debido a que las maniobras legales llevadas a cabo por expertos fiscales contaban con el apoyo de las Autoridades Gubernamentales de Luxemburgo lo que causó una gran ola de indignación por toda la Unión Europea. Ya que mientras Luxemburgo se lucraba económicamente de estas maniobras de planificación fiscal, sus países vecinos sostenían grandes pérdidas al no poder gravar esa riqueza. En este punto cabe destacar que este escándalo se produce además durante la crisis económica de 2008-2015.

Los acuerdos secretos entre las empresas y las autoridades de Luxemburgo fueron intermediados por las grandes firmas de consultoría conocidas como las "Big 4" o "los 4 grandes" internacionales. Hablamos de *Price Waterhouse Coopers*, *KPMG*, *Ernst & Young* y *Deloitte* como los principales promotores de un gran sistema que ocultó el desvío de fondos. Las filtraciones permitieron, en noviembre de 2014, poner a disposición del público los nombres de más de trescientas empresas multinacionales involucradas en estas decisiones fiscales, tales como Amazon, Ikea, Fiat, Pepsi o Apple. Tales revelaciones atrajeron la atención y el debate internacional sobre la delincuencia financiera y las prácticas de evasión fiscal en Luxemburgo y en otros lugares.¹³

En este contexto, la creciente preocupación en lo relativo a las prácticas de elusión fiscal se suscita como una consecuencia directa del ya mencionado entorno cambiante y complejo que ha favorecido la generación de oportunidades para que las grandes empresas (multinacionales), reduzcan su carga fiscal. Lo que ha generado que Europa, lejos de quedarse al margen, ha tomado un papel protagonista liderando diversas iniciativas para luchar contra la elusión fiscal corporativa dentro de la UE.

En este sentido, vamos a tratar de analizar las distintas medidas normativas impulsadas por la Unión Europea para tratar de prevenir la elusión fiscal del Impuesto sobre Sociedades y en la medida de lo posible armonizar la imposición directa entre los Estados miembros.

En términos de armonización fiscal, se puede observar una divergencia significativa en el grado de armonización entre la imposición indirecta y la imposición directa. *La imposición indirecta se refiere a los impuestos aplicados sobre bienes y servicios en el punto de venta o consumo, tales como el Impuesto sobre el Valor*

¹³ La interacción de las grandes consultorías y el gobierno de Luxemburgo fue tal que en el centro del escándalo se encontraba el presidente de la Comisión Europea Jean-Claude Juncker, entonces Primer ministro y ministro de Finanzas de Luxemburgo

Añadido (IVA) y los impuestos especiales sobre productos específicos. En el ámbito de la imposición indirecta, la UE ha logrado un notable nivel de armonización a lo largo del tiempo. Estableciendo normas y regulaciones a nivel comunitario que asientan los principios fundamentales del IVA y que dictan cómo debe aplicarse en los EEMM. Este marco regulatorio incluye la estandarización de tasas mínimas, así como la implementación de ciertas exenciones y reglas para la aplicación del impuesto, lo que promueve una mayor coherencia y uniformidad en la imposición indirecta en toda la UE.

Por el contrario, la realidad es otra cuando hablamos de imposición directa. Esta comprende aquellos *impuestos sobre ingresos y ganancias, como el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta personal.* En este sentido, los impuestos directos han experimentado una menor armonización en el ámbito de la UE debido a que los Estados Miembros se encuentran reticentes a ceder sus competencias y su soberanía en materia de imposición directa; como resultado, los países de la UE mantienen un alto grado de autonomía en la fijación de sus propias tasas impositivas y en la estructuración de sus sistemas fiscales. Lo que permite que las grandes multinacionales se beneficien de estas diferentes fiscales entre los países vecinos. Dicha falta de armonización en la imposición directa ha generado diversos desafíos, como la competencia fiscal entre los estados miembros y la elusión fiscal por parte de empresas y personas físicas que pueden aprovechar las diferencias en las normativas fiscales. A pesar de estos retos, se han realizado algunos esfuerzos para coordinar políticas fiscales en el ámbito de la imposición directa, destaca en este punto la implementación de la Directiva ATAD (Directiva Anti-Elusión Fiscal).

- **LA DIRECTIVA 2016/1164/UE (ATAD)**

En este punto vamos a tratar la conocida como Directiva 2016/1164 ATAD I¹⁴ o Directiva antiabuso.

El objetivo perseguido por la directiva ATAD I versa sobre la elaboración de una serie de normas para luchar contra la planificación fiscal abusiva en el mercado interior. Se configura como una Directiva de mínimos o de nociones generales para que sean los Estados miembros los que configuren los elementos específicos de las mismas de acuerdo con su propia legislación del Impuesto sobre Sociedades. Estas normas están destinadas a todos los contribuyentes al Impuestos sobre Sociedades

¹⁴ De sus siglas en inglés: *Anti Tax Avoidance Rule*

en un determinado Estado miembro, así como a los establecimientos permanentes de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que puedan estar situados en otro u otros Estados miembros. A tenor de lo dispuesto en el artículo 1 ATAD *“La presente Directiva se aplicará a todos los contribuyentes sujetos al Impuesto sobre Sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país.”*¹⁵

En definitiva, la Directiva ATAD I tiene como finalidad reforzar la protección de los Estados frente a la planificación fiscal abusiva en el mercado interior y evitar la doble (no) imposición. Para ello se desglosa en 5 ámbitos que hacen referencia a la prevención en relación con las conductas abusivas típicas en el ámbito internacional.

El alcance de la Directiva antiabuso comprende, por lo tanto, cinco ámbitos genéricos que cada Estado Miembro deberá incorporar y regular en atención a cumplir lo exigido por la Directiva:

i. La regla de limitación de deducibilidad de intereses:

Con el objetivo de reducir la deuda tributaria es una práctica común que los grupos empresariales recurran al pago de intereses excesivos. El artículo 4 de la Directiva hace referencia a la limitación a la deducibilidad de los intereses de demora y otros gastos financieros.¹⁶ Los principales objetivos detrás de esta norma son, en primer lugar, evitar la erosión de la base imponible mediante el uso de intereses. Así se evita que las empresas puedan reducir su base imponible trasladando intereses deducibles a jurisdicciones con baja tributación. Por ejemplo, una empresa multinacional puede utilizar préstamos internos entre sus filiales, de este modo traslada ganancias de países con alta tributación a países con baja tributación y a su vez la empresa que paga los intereses se podrá deducir ese gasto reduciendo así su base imponible y en consecuencia pagar menos impuestos.

¹⁵ Tras la modificación Directiva 2017/952/UE (ATAD II) se añade que el *artículo 9 bis también se aplicara a todas las entidades que sean tratadas como transparentes a efectos tributarios por un estado miembro.*

¹⁶ “Los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el período fiscal en que se sufraguen únicamente hasta el 30 % de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA, por sus siglas en inglés).”

En segundo lugar, tiene como fin minimizar las distorsiones que den lugar a la pérdida de competitividad entre grupos de empresas. Esto se debe a que el establecimiento de deducciones ilimitadas de gastos financieros introduce distorsiones entre los grupos que operan en un solo país respecto de aquellos que operan en el ámbito internacional. En este contexto, la limitación de gastos financieros reduce estas distorsiones, pero solo en la medida en que sea introducida por el resto de los países. Ya que la norma pierde su efecto si solo es introducida por un país.

ii. La imposición de salida

Esta regla establece que “un contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales”. Así se asegura que cuando los activos o las operaciones se trasladan fuera de una jurisdicción fiscal de un Estado miembro, ese Estado pueda gravar el valor generado dentro de su territorio.

Por ende, su función radica en asegurar que cuando un contribuyente traslada activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando ésta no se haya realizado en el momento de la salida.

iii. Normal general contra las prácticas abusivas

El artículo 6 recoge una norma general antiabuso (GAAR¹⁷, por sus siglas en inglés), esta regla es crucial en el ámbito fiscal, constituyéndose como una herramienta muy poderosa para las autoridades fiscales dada su flexibilidad y su amplia cobertura. En este sentido, la Regla General Antiabuso puede aplicarse a una gran variedad de esquemas o estructuras fiscales que pese a ser legales tienen como objetivo principal la obtención de una ventaja fiscal. Dicho esto, la norma prevé que los Estados miembros puedan rechazar las consecuencias fiscales derivadas de aquellos mecanismos falseados que se hubieran establecido con el propósito principal de obtener una ventaja fiscal. Así el artículo 6.1 de la Directiva ATAD establece que, a efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de

¹⁷ *General Anti Avoidance Rule*

mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes.

En este sentido, la norma requiere que se trate de un mecanismo falseado que no represente una realidad económica. Por lo tanto, el contribuyente sí que podría en principio recurrir a una estructura más eficaz o beneficiosa desde un punto de vista meramente fiscal siempre que de aquella estructura se derive una realidad económica y no una mera simulación. Aunque no está expresamente previsto en el texto del Artículo 6, nada impide que los Estados miembros puedan aplicar sanciones cuando se produzca el supuesto de hecho que genera la aplicación de las GAAR, tal y como se menciona en los Considerandos (11) de la Directiva. Al igual que todo el contenido de la presente directiva (ATAD), el alcance de la norma antiabuso se circunscribe exclusivamente al impuesto sobre sociedades en sentido amplio (IS e IRNR).

iv. Las sociedades extranjeras controladas (transparencia fiscal internacional)

Esta cuarta norma va dirigida a que se garantice que los beneficios generados en jurisdicciones de baja tributación sean gravados en el país de la empresa matriz. La norma sobre sociedades extranjeras controladas se aplica cuando una entidad o una sucursal en el extranjero no paga impuestos o está exenta de pagarlos en su país de origen. En estos casos, el Estado puede incluir en su base imponible los beneficios no distribuidos de esa entidad, así como las ganancias obtenidas a través de prácticas engañosas para obtener ventajas fiscales. En resumen, esta norma busca evitar que las empresas evadan impuestos trasladando sus beneficios a países con regímenes fiscales más favorables.

v. Las asimetrías híbridas

En este contexto, el 19 de mayo de 2017, el Consejo adoptó la Directiva (UE) 2017/952 la cual viene a modificar la directiva original previamente mencionada (ATAD I). Esta modificación introdujo normas para hacer frente a las asimetrías híbridas¹⁸ con los regímenes de países fuera de la UE (ATAD II).

Las asimetrías híbridas ocurren cuando una misma entidad, instrumento financiero o transacción recibe un tratamiento fiscal diferente en dos o más jurisdicciones, y, en consecuencia, se produce un beneficio fiscal indebido. De modo que las asimetrías híbridas existen gracias a diferencias en la calificación jurídica de pagos (instrumentos financieros) o entidades, que surgen en el contexto de la interacción entre los ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones; como señala la Directiva en sus Considerandos (13). Esto ocurre cuando interactúan las leyes de dos países. Si una asimetría híbrida resulta en una doble deducción, solo se permitirá la deducción en el país donde se originó el pago. Por otro lado, si la asimetría resulta en una deducción sin inclusión, el país del contribuyente negará la deducción del pago correspondiente. En esencia, estas medidas buscan prevenir la explotación de diferencias legales entre países para obtener supuestos de doble no-imposición.

En definitiva, la Directiva ATAD II complementa y amplía el ámbito de aplicación de ATAD I, específicamente abordando los desajustes híbridos y ampliando su aplicación a situaciones que involucran a terceros países, para evitar cualquier tipo de laguna fiscal que se pueda generar.

¹⁸ La Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, define las asimetrías híbridas como: “la diferencia en la calificación jurídica de los pagos o entidades que surgen en el contexto de interacción entre los diferentes ordenamientos jurídicos de dos países.”

- **PLAN
BEPS**

El Plan BEPS (por sus siglas en inglés, *Base Erosión and Profit Shifting*¹⁹) es una iniciativa internacional liderada por la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos) y el G20²⁰ para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En su informe, la OCDE menciona que la erosión de bases constituye un riesgo serio para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la justicia tributaria para los Estados miembros de la OCDE y para Estados no miembros. Se trata de un problema recurrente y urgente que da como resultado de ello la creación del plan BEPS. Según la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OECD): El término BEPS se refiere a las estrategias de planificación fiscal utilizadas para, aprovechando las discrepancias e inconsistencias existentes entre los sistemas fiscales nacionales, cambiar artificiosamente los beneficios a lugares de escasa o nula tributación, donde la empresa apenas realiza actividad económica alguna, lo que le permite eludir casi por completo el Impuesto sobre Sociedades.²¹

En definitiva, BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas entre los distintos sistemas impositivos de hacer desaparecer beneficios, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, derivando todo ello en una débil o nula tributación. Para ello desarrolla quince informes que se refieren a igual número de «acciones» diseñadas para atajar esos problemas y formular recomendaciones concretas a los países miembros de la organización. Se trata de un Plan de Acción para asegurar un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea.

¹⁹ Su traducción equivale a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

²⁰ El G20 o Grupo de los Veinte es un foro internacional que reúne a gobernantes y presidentes de bancos centrales con el objetivo de discutir políticas relacionadas con la promoción de la estabilidad financiera internacional.

²¹ OECD. "El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación". Noviembre 2014.

6- CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo, hemos tratado de ilustrar la complejidad y el impacto de las prácticas de elusión fiscal, un desafío que va más allá de las fronteras nacionales y que afecta tanto a la economía como a la cohesión social de nuestras sociedades. En un contexto donde estas prácticas abusivas, que particularmente son impulsadas por empresas multinacionales, han adquirido una relevancia notable, se hace evidente la necesidad de abordar este fenómeno de manera integral y concisa.

Así las cosas, tal y como venimos señalando la elusión fiscal es liderada principalmente por sujetos y sociedades con un poder económico considerable y plantea serias implicaciones para la equidad fiscal y el bienestar social. La normativa fiscal, tanto a nivel nacional como europeo, se enfrenta a un desafío constante para mantenerse al día y adaptarse a las estrategias cada vez más sofisticadas de aquellos que buscan minimizar sus obligaciones tributarias. Asimismo, las constantes innovaciones tecnológicas y el proceso de globalización han cambiado por completo el panorama fiscal. Así, el proceso de globalización ha facilitado el movimiento de capitales de manera más rápida y eficiente; de la mano de unas innovaciones tecnológicas que permiten transferir fondos entre jurisdicciones de manera casi instantánea. Además, la facilidad en la movilidad permite establecer operaciones en jurisdicciones múltiples de cara a aprovechar las diferencias en las normas fiscales y reducir la carga impositiva global mediante la erosión de la base imponible.

En este sentido, resulta alentador observar la evolución en el ámbito normativo de la Unión Europea, con un creciente número de Directivas y medidas dirigidas específicamente a combatir la elusión fiscal. Sin embargo, queda claro que se requiere un enfoque más amplio y proactivo para abordar este problema de manera efectiva. Fomentando la cooperación entre países no solo a nivel europeo sino a nivel internacional, con medidas efectivas que sean aplicadas por los países en su conjunto independientemente del continente en el que estén ubicados.

De manera que, para prevenir las prácticas de elusión fiscal, es fundamental implementar medidas que aborden tanto las causas subyacentes como las manifestaciones específicas del fenómeno. Esto incluye la simplificación del sistema tributario para reducir las lagunas legales, la promoción de la transparencia financiera

a nivel nacional e internacional, el fortalecimiento de las autoridades fiscales y la cooperación internacional entre países.

Por lo tanto, resulta crucial establecer incentivos para el cumplimiento fiscal y sanciones significativas para aquellos que violen las leyes tributarias. La educación y la concienciación pública también desempeñan un papel fundamental en el cambio de actitudes hacia la elusión fiscal y la promoción de una cultura de cumplimiento tributario.

En última instancia, la lucha contra la elusión fiscal requiere un compromiso continuo y una acción concertada por parte de todos los actores relevantes, incluidos los gobiernos, las empresas, la sociedad civil y las organizaciones internacionales. Solo a través de un esfuerzo conjunto podemos construir sistemas tributarios más justos, equitativos y eficientes que promuevan el bienestar económico y social de todos los ciudadanos.

BIBLIOGRAFIA

Alonso González, L.M. (1997) *“La armonización fiscal en la Unión Europea.”* Cedecs Editorial.

Bokobo Moiche, S. (2005) *“La globalización y el Derecho Tributario: una aproximación.”* Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid Núm. 9, Pág. 95-112.

Comisión Europea, EUR-Lex. (2016) *“Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades.”* Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF (Consulta: 14 de junio 2024)

El País. (2021) *«La reforma del impuesto de sociedades para atajar la elusión fiscal entra en vigor este jueves»*. Disponible en: <https://elpais.com/economia/2021-03-10/la-reforma-del-impuesto-de-sociedades-para-atajar-la-elusion-fiscal-entra-en-vigor-este-jueves.html>. (Consulta: 25 de mayo de 2024)

Ministerio de Hacienda, Gobierno de España. (2021): *Hacienda reforma el Impuesto sobre Sociedades y el IRNR para atajar la elusión fiscal por medio de asimetrías híbridas.* Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2021/Paginas/20210309-IMPUESTO-SOCIEDADES.aspx> (Consulta: 11 de junio de 2024).

Ministerio de Hacienda, Gobierno de España (2021): *“Nota de prensa relativa a la reforma del Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto de la Renta de No Residentes para atajar la elusión fiscal por medio de asimetrías híbridas.”* Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/notas%20prensa/2021/s.e.hacienda/09-03-21-np-rdl-asimetrías-híbridas.pdf> (Consulta: 14 de junio 2024)

Noticias Jurídicas (2016) *«Contenido y novedades de la Directiva (UE) 2016/1164, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal»*. Disponible en: <https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/11222-contenido-y-novedades-de-la-%20directiva-directiva-ue-2016-1164-por-la-que-se-establecen-normas-contra-las-%20practicas-de-elusion-fiscal/> (Consulta: 25 de mayo de 2024)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2014) *“El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación”*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf> (Consulta 26 de abril de 2024)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2021). *“La cooperación fiscal al servicio del desarrollo, Informe de Situación.”* Págs. 6-42. Disponible en: <https://www2.oecd.org/tax/tax-global/la-cooperacion-fiscal-al-servicio-del-desarrollo-informe-de-situacion-de-2021.pdf> (Consulta 14 de mayo de 2024)

Parlamento Europeo (2021). *«Política de fiscalidad de la UE: cómo combatir el fraude y la elusión fiscal»*.
<https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20210415STO02118/politica-de-fiscalidad-de-la-ue-como-combatir-el-fraude-y-la-elusion-fiscal> (Consulta 14 de mayo)

Vázquez Taín, M.A. (2015) *“Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea.”*. Vol. 10, Nº. 1, págs. 93-112.