



---

# **Universidad de Valladolid**

**Facultad de Ciencias Económicas y  
Empresariales**

**Grado en ADE**

**Planificación Fiscal Internacional:  
Planificación fiscal agresiva y medidas para  
combatirla**

Presentado por:  
**Lara Martínez Díaz**

Tutelado por:  
**María José Prieto Jano**

*Valladolid, 12 de julio de 2017*

# ÍNDICE

RESUMEN .....	3
1. INTRODUCCIÓN .....	4
1.1. INTERÉS DEL TEMA QUE NOS OCUPA.....	4
1.2. OBJETIVOS .....	5
1.3. METODOLOGÍA .....	6
1.4. IMPORTANCIA DEL TEMA EN RELACIÓN AL GRADO DE ADE .....	7
2. PLANIFICACIÓN FISCAL (PF) .....	8
2.1. MARCO TEÓRICO .....	8
2.2. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL.....	9
2.3. PLANIFICACIÓN LÍCITA: LA ELUSIÓN FISCAL.....	12
2.4. PLANIFICACIÓN ILÍCITA: EVASIÓN FISCAL.....	13
2.5. LA ELUSIÓN FISCAL FRENTE A LA EVASIÓN FISCAL.....	13
3.1. DOBLE IRLANDÉS.....	15
3.2. SÁNDWICH HOLANDÉS.....	16
4. RESPUESTA DE LOS PAÍSES ANTE ESTA SITUACIÓN .....	18
4.1. MEDIDAS ENCAMINADAS A HACER FRENTE A LA PFA .....	21
4.1.1. MEDIDAS DE LA OCDE .....	22
4.1.2. MEDIDAS DE LA UNIÓN EUROPEA.....	24
4.2. LUCHA GLOBAL CONTRA LA PFA.....	25
5. EMPRESAS QUE EMPLEAN INGENIERÍA FISCAL .....	25
5.1. CASO DE GOOGLE .....	26
5.2 CASO DE APPLE .....	28
6. CONCLUSIONES Y VISIÓN PERSONAL DEL TEMA.....	30
6.1. CONCLUSIONES .....	30
6.2. VISIÓN PERSONAL Y RECOMENDACIONES.....	31
7. BIBLIOGRAFÍA .....	32

## **ÍNDICE DE GRÁFICOS/ FIGURAS/ CUADROS/ ILUSTRACIONES**

CUADRO 1: OBJETIVOS DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL .....	11
CUADRO 2: EVASIÓN FISCAL VS. ELUSIÓN FISCAL .....	14
GRÁFICO 1: IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EUROPA (2015) .....	17
ILUSTRACIÓN 1: OPERATIVA DE GOOGLE .....	27
TABLA 1: ORGANIGRAMA DE APPLE .....	29

## **RESUMEN**

Es una realidad que muchas de las grandes multinacionales llevan a cabo estrategias de planificación fiscal de carácter abusivo que ni las propuestas de la OCDE ni de la UE son capaces de frenar, por ello, el objeto de este trabajo es plasmar, partiendo de la definición de planificación fiscal, cuáles son las prácticas más extendidas entre las empresas y cómo las políticas económicas intentan acabar con ellas.

## **ABSTRACT**

It is a reality that many of the big multinationals carry out strategies of fiscal planning of improper character neither that nor the offers of the OECD not of the EU are capable of stopping, for this reason, the object of this work is show from the definition of fiscal planning, which are the practices most extended between the companies and how the economic policies try to finish with them.

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1. INTERÉS DEL TEMA QUE NOS OCUPA

Es una realidad que cada vez más empresas operan fuera de sus países de origen buscando nuevas oportunidades de crecimiento, ser más competitivas, una mayor facturación o productividad...

La Globalización ha tenido un gran impacto, tanto en la forma en la que las multinacionales son estructuradas y dirigidas, como en la creciente movilidad de capitales y de personas asociada a una nueva asimilación de las telecomunicaciones; ya que las nuevas tecnologías, como internet, han ayudado a que las empresas puedan operar desde cualquier punto del mundo hacia otros países, sin necesidad de establecerse en ellos.

Pero para poder operar internacionalmente, las compañías deben, previamente, llevar a cabo una planificación que responda a preguntas tales como ¿Dónde situar la residencia fiscal?, ¿Cómo financiarse?, ¿Dónde fijar una empresa matriz y sus filiales?, ¿Crear un grupo empresarial para poder operar como holding de empresas?... Sin embargo, la cuestión primordial será cómo hacer frente a las obligaciones tributarias que les corresponda en la menor cuantía posible, dentro del marco jurídico que más les beneficie, ya que la libertad de movimientos de capital permite (a las multinacionales especialmente) articular sistemas de planificación fiscal muy agresivos.

Entender, por ello, el término planificación fiscal (rama esencial que nos permite gestionar y dirigir una empresa, cubriendo toda obligatoriedad que tienen las empresas en tema tributario) es muy importante, pues, en este mundo global en el que vivimos, la realizan grandes sociedades continuamente.

Es un tema, asimismo, muy de actualidad, más desde que la crisis de 2008 asolara prácticamente todo el mundo, ya que son escandalosos los datos salidos a la luz acerca de la poca cuantía que tributan las grandes multinacionales, las cuáles generan millones de beneficios al año, pero gracias a los sistemas fiscales existentes en el mundo, consiguen eludir impuestos de manera descarada.

Con motivo de esos desajustes fiscales, desde distintos organismos se está trabajando para poder poner límites, barreras, a todas las estrategias que estas empresas emplean para evadir sus obligaciones.

En definitiva, el tema de la planificación fiscal resulta de gran interés ya que, seamos conscientes o no de ello, afecta a todos los ciudadanos al no contribuir de manera justa y equitativa en los impuestos, puesto que la gran mayoría de la población, empresario pequeño o mediano si está realizando como la ley obliga. Esto nos afecta a todos a la hora de percibir por parte del Estado subvenciones, mejoras en infraestructuras, en sanidad, educación, cultura, etc. Las normas han de ser iguales para todos y tiene lógica pensar, que quién más tenga más pague. Para poner fin a estas prácticas abusivas por parte de las empresas multinacionales, instituciones como la OCDE y la Unión Europea trabajan desde hace años, pero en la actualidad de una manera más intensa.

## **1.2. OBJETIVOS**

Entre los principales objetivos que nos hemos fijado a la hora de realizar este trabajo se encuentran:

- Explicar lo conocido como planificación fiscal, que empresas la llevan a cabo y como es su gestión.
- Definir planificación fiscal agresiva, ingeniería fiscal.
- Diferenciar elusión fiscal y evasión fiscal. Cual es la considerada lícita y cual la ilícita.
- Conocer los mecanismos más utilizados por las grandes empresas tecnológicas para conseguir evadir impuestos.
- Saber la respuesta de los países ante estas prácticas abusivas de las empresas, ya sean países desarrollados como en vías de desarrollo.
- Descubrir qué medidas se están poniendo en marcha desde las instituciones para poder frenar este problema.
- Ver dos ejemplos de grandes empresas tecnológicas de como utilizan los mecanismos comentados anteriormente para poder eludir. Con ello se podrá exponer de una manera más clara como las emplean.
- Deducir las conclusiones de todo este entramado de Empresas-Gobiernos. Una doble controversia.

- Conseguir llegar a tener un cierto conocimiento amplio del problema y una visión personal del tema, junto a una serie de preguntas abiertas que hagan meditar sobre el mismo.

### **1.3.. METODOLOGÍA**

Para dar respuesta a este tema, el trabajo está dividido en siete epígrafes:

- El primer epígrafe recoge una pequeña introducción del tema, los objetivos que se quieren conseguir con el trabajo realizado, la metodología utilizada y una justificación de la relación del tema con el Grado Universitario cursado.
- El segundo punto engloba la parte principal del Trabajo en la cual se define qué es la Planificación Fiscal (PF), cómo surge, su evolución hacia la Planificación Lícita, la Ilícita y la confusión entre ambas. Todo ello en un marco global comercial.
- La tercera sección contemplan los mecanismos más empleados por las grandes multinacionales para conseguir una correcta optimización fiscal aprovechando las discrepancias e inconsistencias entre los distintos sistemas tributarios mundiales.
- En el cuarto apartado se abordan las respuestas de los países ante esta situación. Veremos las medidas que proponen desde la OCDE y las de la Unión Europea.
- El quinto epígrafe expone como ejemplo dos empresas multinacionales, muy conocidas y que a día de hoy están en el punto de mira, en el cual veremos más claramente como utilizan los métodos para evadir impuestos.
- El sexto punto planteará las conclusiones extraídas a lo largo de todo el Trabajo, así como una visión personal del tema.
- Por último, se recogen las referencias bibliográficas y notas de prensa de las cuales se ha extraído la información para la realización del Trabajo.

#### **1.4. IMPORTANCIA DEL TEMA EN RELACIÓN AL GRADO DE ADE**

El tema de las prácticas abusivas que emplean las empresas multinacionales tiene una gran importancia, ya que, por un lado, es un tema de máxima actualidad del que de manera constante encontramos noticias en periódicos, telediarios, programas de investigación, etc, en los que descubrimos algunas de las estrategias fiscales que utilizan las empresas con el objeto de pagar paupérrimos impuestos en contra de la realidad de la mayoría de los ciudadanos.

Por otro lado, el Grado de Administración y Dirección de Empresas me permitió tener conocimientos en materia fiscal y supuso conocer la obligatoriedad que tiene la empresa con el Estado. Lamentablemente por falta de tiempo no se profundiza en fiscalidad internacional y en la importancia de conocer los diferentes sistemas tributarios en los que las empresas operan o pueden operar. Cualquier operación mercantil que quiera traspasar sus fronteras nacionales a de conocer el sistema fiscal del país al que van a parar sus mercancías y con ello sus deberes tributarios.

Por ello, que profundizar en el tema de Planificación Fiscal Internacional ha supuesto ampliar mi conocimiento en materia fiscal y una mayor comprensión del funcionamiento de la empresa en su ámbito global, que espero transmitir a los lectores del mismo.

## **2. PLANIFICACIÓN FISCAL (PF)**

### **2.1. MARCO TEÓRICO**

Hoy en día, en el mundo en el que vivimos sería una utopía pensar que el Estado se podría hacer cargo de partidas como Educación, Sanidad, Infraestructuras, Seguridad, aquellas a las que en su conjunto denominamos, “Estado de bienestar”, sin que el ciudadano tenga una corresponsabilidad económica ante ellas. Por ello, es lógico anticipar que tanto los ciudadanos como las empresas deben participar en la recaudación de impuestos por parte del Estado para poder mantener esos beneficios de los que gozan.

Los ciudadanos como las empresas en función de sus peculiaridades tendrán mayor o menor obligación tributaria. Tiene sentido que un trabajador con una nómina muy elevada respecto a otro trabajador con una mucho menor tenga que responder con un mayor peso en su contribución tributaria a la Hacienda Pública que el segundo. En el caso de las empresas ocurre lo mismo. En toda empresa su obligación fiscal dependerá de factores tales como ¿De qué manera esté constituida?, ¿Dónde se localice?, ¿Dónde opere?, ¿Qué cantidad de beneficios obtenga al finalizar el año?, ¿Cuántos gastos genere?, etc. La respuesta a estas preguntas generan las características únicas de cada sociedad y, como consecuencia, una empresa nunca pagará los mismos impuestos que otra.

La obligación fiscal es un tema que las empresas pueden anticipar dado que el marco jurídico es algo que pueden conocer y con ello anteponer sus movimientos, ejecutando unos u otros hechos imponible sujetos a cierta tributación. Ante esto, las empresas podrán planificar previamente de qué manera quieren cumplir su obligación fiscal, la cual harán con una correcta optimización fiscal para pagar la menor cuantía posible.

Los impuestos que más recaudación generan al Estado son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto de Sociedades. Las empresas societarias deben hacer frente a este último, encargado de gravar los beneficios empresariales. Asimismo, participarán en la recaudación de los otros dos, pero de manera menos directa. La planificación fiscal es algo que surge desde el primer momento de la constitución de la empresa pero seguirá en proceso de estudio en los años sucesivos en los que opere la empresa. Esta es una entidad que ha de estar en

constante cambio, adaptándose a las circunstancias, y lo que hoy se ha estructurado de una manera puede que mañana se deba modificar, ya que con el tiempo surgirán nuevas oportunidades para la empresa, serán más ventajosas o no, donde antes se veía favorecida quizás ya no la compense.

El tema de la planificación fiscal no cabe duda que cobra mayor o menor importancia dentro del término geográfico en el que se trate. Si una empresa quiere operar dentro de un solo país se tendrá que planificar acorde al marco jurídico tributario de este país, pero si la misma quiere operar más allá de una única frontera, podrá elaborar una Planificación Fiscal dentro del marco o marcos legales que más le beneficie. Por ello, veremos seguidamente a que llamamos Planificación Fiscal internacional y qué objetivos se pretenden alcanzar con ella.

## **2.2. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL**

Vivimos en un mundo globalizado en el que cada vez es mayor la desregulación y movimientos de capitales que se generan en él. A ello, hemos de añadir la formación de un mercado común único en la Unión Europea y determinados acuerdos entre países, que facilitan los intercambios en materia de comercio.

Cada vez son más las empresas que no quieren operar solo entre sus fronteras, que trabajan en distintos ámbitos geográficos o que tienen intención de en un futuro unirse a ese mercado exterior. Este mercado tan global las permite, especialmente a las multinacionales, obtener una eficiencia económica ante la búsqueda de mayores beneficios y la posibilidad de obtener mejores ventajas competitivas. Estas circunstancias han hecho posible que las empresas con presencia en diferentes países se configuren dentro de una estrategia global empresarial de grupos multinacionales formados por sociedades con residencia fiscal en distintos países.

En el ámbito europeo, la creación del mercado interior (donde han desaparecido las fronteras físicas, técnicas y fiscales) facilita a las empresas generar una previsión de su base imponible futura. En este mercado interior Europeo, los distintos países se relacionan como un único mercado común, aunque dista mucho de que todos ellos funcionen como uno solo, pues los integrantes que lo componen se diferencian entre sí en muchos aspectos, sobretodo en el tema fiscal.

Cada país tiene su propia configuración tributaria dentro de su territorio, que no tiene por qué parecerse al de su vecino europeo. Esto ha generado dos problemas, por un lado, la existencia de numerosos vacíos legales que permiten dobles imposiciones o dobles deducciones fiscales, y por otro, la posibilidad de obtener un tratamiento fiscal más favorable para una misma renta entre diferentes jurisdicciones nacionales.

Por tanto, podemos hablar de la falta de neutralidad existente a la hora de elegir entre dos o más opciones en las cuales puedes lograr un mismo resultado económico pero, a las que el ordenamiento económico las atribuye distintas consecuencias fiscales, de manera que entre ellas habrá algunas que graben más que otras.

Ante estas diferencias de tributación surge la planificación fiscal, que permite que los sujetos tomen unas decisiones, y no otras, en función de las que generen menor tributación, o el arbitraje fiscal internacional, que hace referencia a la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de elegir, de entre las normas tributarias de los distintos países, la que les resulte más favorable.

Ante el panorama descrito hasta ahora, las empresas elaborarán un plan o estrategia de actuación como la Planificación Fiscal Internacional, que podemos definir como el aprovechamiento que hacen los grupos multinacionales o transnacionales de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales o entre los diferentes ordenamientos vigentes en cada país o territorio con mayor o menor soberanía fiscal.

Es decir, la planificación es una reflexión y cálculo que se toma de antemano mediante la optimización de la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo fuera del país, resultado del arbitraje que permiten las diferentes normativas entre países, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible, pero todo ello siempre dentro de la legalidad.

Los objetivos de la Planificación Fiscal son por tanto:

- Evitar en la medida de lo posible la incertidumbre que se genera alrededor de las inversiones. Operar a nivel internacional es más complicado dada las diferentes normativas de cada país y de la volatilidad de los mercados.

- Conseguir una mayor flexibilidad organizativa para poder operar en diversos países. Cada país tiene sus propias normas, cultura, costumbres, gustos,...Cuanto más flexible sea la empresa mejor se adaptará.
- Permitir que toda inversión o transacción generadora de recursos sea capaz de moverlos como mejor convenga. Las trasferencias entre las distintas empresas del grupo han de realizarse con los menores obstáculos posibles y con el menor coste fiscal.
- Poder disponer en lo posible del mayor resultado del ejercicio, después de tributar, para poder reinvertirlo o repatriarlo. Lo que mayormente se persigue es reducir al máximo la carga fiscal ante el resultado obtenido de la inversión, o si no es posible reducirla, aplazarla en lo más posible.

Todas las empresas, en mayor o menor medida, hacen una planificación fiscal para el ejercicio de la empresa, pero son los grandes grupos empresariales los que le asignan una importancia relevante.

*CUADRO 1 OBJETIVOS DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL*



FUENTE: Elaboración propia.

La tarea de la optimización fiscal se gestiona desde departamentos dentro de la empresa donde se elaboran estudios, mecanismos, estructuras, planes de

acción complejos para poder llevarlos a cabo. Los encargados de estos departamentos son personas con muchos conocimientos a nivel internacional que tienen que estar continuamente informados y actualizados en los cambios de normativa en los diferentes países, instituciones, cambios políticos..., para hallar la opción más favorable.

Las pymes, cada vez más, intentan realizar mayor número de operaciones fuera de sus fronteras pero no pueden organizarse de la misma manera y conseguir eludir fiscalmente como las grandes. La PF no es una tarea nada sencilla y eso hace que no esté al alcance de todas las empresas, las grandes multinacionales son las grandes expertas en ella.

### **2.3. PLANIFICACIÓN LÍCITA: LA ELUSIÓN FISCAL**

Como ya se ha mencionado anteriormente la Planificación Fiscal la suelen realizar principalmente empresas grandes, multinacionales, asesoradas por grandes técnicos pertenecientes a la empresa o despachos de abogados especializados en esta materia. Hay que estar bien informado de las normativas de los países como de las decisiones u acciones de otras empresas. Todo ello hace ver que lo que intentan las empresas es poder tener el mayor ahorro fiscal posible pero siempre dentro de la legalidad. Las empresas acaban encontrando brechas, vacíos legales a los que acogerse, discrepancias e inconsistencias entre los diferentes sistemas fiscales, con los que pagar lo mínimo de sus beneficios.

La planificación siempre está dentro de la legalidad, pues no vulneran la licitud de ninguna norma imperativa, pero en los últimos años se está cuestionando más por parte de los Estados e instituciones, debido al fuerte impacto negativo que produce. Aunque no sean ilegales, las estrategias que emplean sí que son “inmorales”, y no es equitativa la tributación que pagan las empresas con los beneficios que obtienen. Este tipo de planificación fiscal da lugar a la conocida elusión fiscal, Planificación Fiscal Agresiva (PFA) o Ingeniería Fiscal.

## **2.4. PLANIFICACIÓN ILÍCITA: EVASIÓN FISCAL**

Hemos hablado antes de la planificación lícita, que es aquella que se lleva a cabo dentro de la legalidad. Pero, también podemos encontrar otro tipo de planificación que se da cuando las empresas buscan medidas artificiosas para lograr que una renta obtenida en un determinado país, bien quede no gravada, obtenga deducciones dobles o quede gravada en un estado distinto al de la fuente, el cual le proporciona un tratamiento fiscal más favorable. Y es que la evasión consiste en un comportamiento fraudulento.

La Comisión Europea define la evasión fiscal como el conjunto de prácticas que constituyen planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar, de forma que el contribuyente paga menos impuestos de lo que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias.

Hay casos muy sonados, como son los de las empresas de Google, Apple, Starbucks o Amazon, que tienen su principal activo en bienes intangibles, como una patente, o en el sector servicios y sitúan su sede fiscal en países con una baja tributación, caso de Irlanda o Luxemburgo.

Otro sector que, asimismo, apenas paga impuestos es el bancario, pues puede deducirse numerosos gastos financieros.

## **2.5. LA ELUSIÓN FISCAL FRENTE A LA EVASIÓN FISCAL**

Muchas veces se tiende a confundir elusión fiscal con evasión fiscal, pero no son lo mismo. Ambas buscan como resultado un ahorro fiscal, sin embargo, no utilizan los mismos medios para conseguirlos ni son las mismas consecuencias legales las que tienen como resultado cada una.

Con la elusión fiscal lo que se consigue es un ahorro fiscal por parte de la empresa pero siempre cumpliendo la legalidad. Si se produce un hecho imponible que genera base imponible, la empresa cumplirá la obligación tributaria, pero intentará hacerlo por mecanismos que la ayuden a abonar lo mínimo. Sin embargo, la evasión fiscal, la ilícita, es aquella que aun produciéndose un hecho imponible determinado se buscan los mecanismos adecuados para poder encubrirlo y que parezca que en realidad se ha realizado

otro hecho imponible que tenga un tipo de gravamen menor. Por tanto, se trata de engañar y hacer parecer lo que no es.

Establecidas las diferencias entre ambas planificaciones, podríamos pensar que las grandes multinacionales para conseguir esos grandes ahorros fiscales, muchas veces se encaminarían a realizar una planificación fiscal fuera de la legalidad, pero la verdad es que no es así la mayoría de las veces. Estas empresas se benefician habitualmente de las normas obsoletas de un modelo económico cimentado en medidas anticuadas y no en la realidad de una economía globalizada del siglo XXI, caracterizada por la creciente importancia de los intangibles y empresas de difícil valoración, caso de la propiedad intelectual.

CUADRO 2 EVASIÓN FISCAL VS. ELUSIÓN FISCAL



FUENTE: Elaboración propia.

El Cuadro 2 muestra las diferencias entre elusión y evasión fiscales. Hemos definido lo que es la Planificación fiscal, lícita y la ilícita y ahora conocemos cuáles son los medios que emplean estas empresas para poder beneficiarse de los sistemas fiscales.

### 3. MECANISMOS QUE FACILITAN LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Son muchos los medios que estas empresas utilizan para poder conseguir ventajas fiscales. Entre ellos podemos mencionar los precios de transferencia, como el doble irlandés o el sándwich holandés.

Los precios de transferencia suponen un gran problema para la recaudación fiscal de los países. En el entramado de los grupos multinacionales, las sociedades pertenecientes a un grupo empresarial suelen pactar precios

diferentes a los de mercado con la finalidad de obtener un ahorro fiscal. Esto genera una erosión en sus bases imponibles que conlleva una pérdida de recaudación para los Estados en los que se localizan las empresas.

Los ordenamientos tributarios de los distintos países ante las operaciones entre sociedades vinculadas reaccionan estableciendo mecanismos que eviten la elusión y transferencias de beneficios entre unas sociedades y otras, encubiertas con la apariencia de otro tipo de negocios. Este fenómeno se convierte en algo muy preocupante para las Administraciones tributarias, teniendo en cuenta que, precisamente, el mayor volumen de transacciones internacionales, fruto de la globalización de la economía, se produce entre empresas vinculadas. Estas *"operaciones vinculadas se caracterizan por:*

- *Las componen sujetos especialmente relacionados entre sí.*
- *En ellas se pactan contraprestaciones diferentes de las que acordarían dos sujetos independientes en situación normal de mercado.*
- *El pacto se realiza en virtud, precisamente, de la relación que les une, de manera que no se pactaría así con un tercero"* (Delgado Pacheco y Oliver Cuello, 2012, pp. 10).

Entre las operaciones de planificación fiscal más destacadas, podríamos mencionar el doble Irlandés y el sándwich holandés, que seguidamente se expondrán con dos ejemplos entre empresas multinacionales. Ambas están localizadas en Europa, concretamente en Irlanda y los Países Bajos (los dos países tienen acuerdos con paraísos fiscales y se relacionan principalmente con empresas que basan su economía en activos intangibles, con los que generan acuerdos a su medida y permiten que paguen apenas un 2% por sus beneficios).

### **3.1. DOBLE IRLANDÉS**

Para hablar del doble Irlandés antes debemos ponernos un poco en situación.

Irlanda alrededor de los años ochenta establece una ley por la que las empresas que se instalen entre sus fronteras tendrán ventajas a la hora de pagar ciertos tributos, entre ellos el impuesto de repatriación, y en materia de movimientos internacionales de beneficios. Todo ello con la condición de que establecieran

más empleos, se asentaran allí durante unos años determinados como mínimo, etc.<sup>1</sup>

El doble irlandés se genera cuando una de estas empresas tecnológicas establece una sociedad en Irlanda y otra empresa en un paraíso fiscal, como puede ser en las Islas Bermudas. Valiéndose de un convenio especial entre los dos citados países, la sociedad domiciliada en las Bermudas aglutina los intangibles, su sistema operativo, su *Know-how*, los cede a la entidad irlandesa, que es la encargada de facturar en toda Europa, y a cambio le paga en concepto de *royalties*<sup>2</sup>, cantidades millonarias por el uso de esos derechos de propiedad intelectual. De esta manera el beneficio que se queda en Irlanda es muy pequeño.

Las filiales que crean estas grandes empresas por los distintos estados únicamente facturan a sus delegaciones desde Irlanda por la prestación de servicios, ya sea de marketing, de agencia comercial, intermediación, etc, actuando en la mayoría de los casos como simples comisionistas.

Todas las grandes empresas tecnológicas, sobre todo las americanas como Google, Apple, Amazon, utilizan Irlanda para pagar los mínimos impuestos posibles a nivel mundial. El impuesto de sociedades en Irlanda es del 12,5%, aunque estas empresas no suelen llegar a pagar ni la mitad de éste. Es el impuesto más bajo de toda Europa.

El doble irlandés se complementa con otra segunda oportunidad para las multinacionales, y es que los dividendos que se repartan a otra sociedad erradicada en Europa están exentos de tributación. Aquí es donde aparecen los Países Bajos para rematar la faena con el sándwich holandés.

### **3.2. SÁNDWICH HOLANÉS**

Esta estructura implica que a las sociedades situadas en Irlanda se les sume otras dos. Una en Holanda que se aprovechará del tratamiento especial previsto

---

<sup>1</sup> Irlanda puede establecer sus normas fiscales, pero como miembro de la UE esta última podrá sobrescribir ciertas leyes y de saltarse la soberanía de Irlanda. Esto ha pasado con respecto a la multa que ha puesto la Comisión Europea a Apple actualmente, unos 13.000 millones de euros, porque las leyes de Irlanda establecen una normativa y las de Europa otras.

<sup>2</sup> Royalty es el pago que se efectúa al titular de derechos de autor, patentes, marcas o know-how (saber hacer) a cambio del derecho a usarlos o explotarlos.

en ese Estado para los Holding de empresas. La existencia de tratados de doble imposición con paraísos fiscales, en este caso en las Antillas Holandesas, se crea la segunda sociedad, la cual sólo necesita el nombre de un administrador para ser operativa.

Estas dos últimas entidades permiten que los pocos beneficios que continúan en la sociedad de Irlanda se traspasen a Holanda mediante el reparto de dividendos, aprovechándose para ello de la exención que la legislación irlandesa contempla para el movimiento de dividendos desde ese país a otros estados europeos.

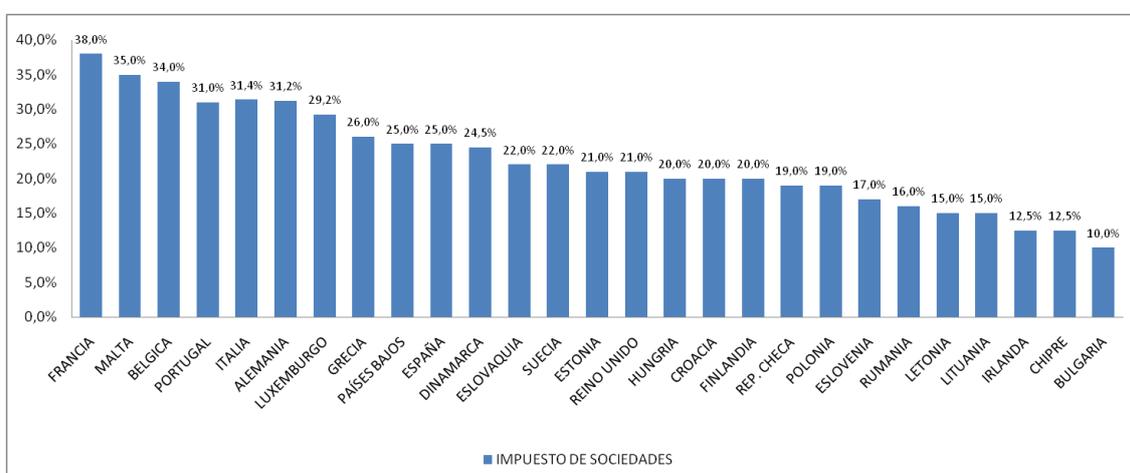
Seguidamente, la sociedad holandesa, valiéndose de un convenio por el cual se permite trasladar beneficios a las Antillas Holandesas pagando únicamente el 2% de impuestos, trasladan esa cantidad a ese paraíso fiscal.

Uniendo estas dos estructuras las empresas multinacionales consiguen que sus beneficios terminen en paraísos fiscales, como son Las Islas Bermudas y las Antillas Holandesas, libres de impuestos.

Lo más destacado de estas dos estrategias de planificación es que no son ilegales, si quizás escandalosas, y las empresas las combinan entre si consiguiendo que el pago de impuestos sea insignificante.

Esto es un problema importante, para la UE especialmente, pues el abuso de los paraísos fiscales por parte de las empresas, más la compleja y desigual normativa fiscal de los estados que completan la UE agrava esta situación.

GRÁFICO 1: IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EUROPA (2015)



Fuente: Elaboración propia, con datos de la página oficial de la Comisión Europea.

Como se puede ver en el Gráfico 1 el Impuesto de Sociedades más alto de Europa es Francia con un 38% seguido de Malta, y uno de los más bajos es el de Irlanda con un 12.5%. Pero no es el único país con ese porcentaje tan bajo, sino que le acompañan países como Chipre o Liechtenstein. El país con menor impuesto de sociedades es Bulgaria con un 10%.

Respecto a España actualmente se tiene un Impuesto de Sociedades con un tipo de un 25%, se encuentra un poco por encima de la media de la Unión Europea que es de un 22.9%.

Aunque en el gráfico no se puede observar, hemos de comentar que estas diferencias son representativas a nivel mundial, por ello las grandes empresas se ven beneficiadas, ya que existen países como las Bahamas, Las Islas Caimán o las Bermudas que ni siquiera tienen impuesto de sociedades, donde las empresas no pagan nada a las arcas del estado.

Destacar que en países como Estados Unidos<sup>3</sup> se paga un 40%, un tipo muy elevado comparando con el resto del mundo, pero aun así está por debajo de países como los Emiratos Árabes en el que es un 55%, eso si, éste es el único impuesto que pagan las empresas en ese país.

En este análisis se puede ver que hay una gran diferencia entre el impuesto de sociedades de unos países a otros y que plasma la gran variedad de estrategias fiscales que pueden plantearse las empresas dependiendo donde operen. Ante todo esto los países están reaccionando, unos más y otros menos, pero la mayoría quieren poner limitaciones a esta ingeniería fiscal empresarial.

#### **4. RESPUESTA DE LOS PAÍSES ANTE ESTA SITUACIÓN**

Las empresas, mientras operen dentro de la legalidad, pueden organizar su planificación fiscal como más les beneficie, sin embargo, como ya hemos comentado, esto está generando cada vez más descontento en muchos ámbitos. En los últimos años, muy motivado por la crisis que estamos padeciendo, se han publicado informes en prensa, televisión, redes sociales, promovidos en muchos casos por organizaciones no gubernamentales, como es el caso de “wikileaks”,

---

<sup>3</sup> Uno de los países más afectados por el uso de las PFA de las empresas es Estados Unidos, pues la gran mayoría de empresas tecnológicas que la utilizan nacieron allí y, sin embargo, apenas pagan impuestos en su país de origen.

o de denuncias de extrabajadores de multinacionales despechados, permitiendo que salgan a la luz casos de empresas multinacionales con grandes beneficios anuales y que apenas pagan impuestos.

Estas compañías están estructuradas de una manera muy compleja, operando en distintos países, lo cual les permite beneficiarse de aquellos marcos legales que más les interesen.

Los líderes de muchos países, motivados por la crisis, la presión fiscal y la mala imagen ciudadana del trato favorable a estas empresas, intensifican las medidas para frenar la práctica de planificaciones fiscales agresivas. Es importante luchar contra ellas pues en toda la Unión Europea la evasión de impuestos y el fraude fiscal cuesta a los estados miembros mil millones de euros cada año, con los cuales se podrían mejorar los servicios públicos y mejorar la calidad de vida de los ciudadanos en general. *“Tax Justice Network, una organización sin ánimo de lucro que vigila la evasión de impuestos, estima que el valor de los capitales ocultos en territorios opacos se sitúa entre 21 y 32 billones de dólares, equivalente al doble del PIB de Estados Unidos y a la décima parte del PIB mundial”* (Mercedes Serraller, 2014, pp. 6). Una mayor recaudación también permitiría pagar las grandes deudas que tienen los estados y paliar la crisis de deuda que asola a Europa. La escasa tributación por parte de estas empresas se ve reflejada en una mayor presión fiscal hacia los ciudadanos por parte del Estado, lo que provoca una falta de equidad en el reparto de responsabilidad por parte de los contribuyentes, ciudadanos y empresas.

Prácticamente todos los países, no los que amparan paraísos fiscales, siendo conscientes de estos hechos intentan cubrir estas incoherencias mediante normativas o acuerdos internacionales. En el caso español podemos encontrar los artículos 21 y 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 2004/640)<sup>4</sup>, así como diversos convenios bilaterales suscritos para evitar la doble imposición. Los convenios de doble imposición tienen por cometido impedir que una misma renta quede gravada en varias jurisdicciones.

---

<sup>4</sup> Artículo 21 del Impuesto de Sociedades: Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español  
Artículo 22 del Impuesto de Sociedades: Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

El hecho de que una misma renta grave en varios países tendría como consecuencia que la inversión extranjera se viera mermada.

A parte de los convenios de doble imposición los Estados también trabajan en acuerdos donde compartir documentación fiscal de sus empresas y residentes. Esto es insuficiente para poder paliar los efectos adversos que genera la planificación fiscal agresiva de las grandes multinacionales. Mientras los estados pertenecientes a la Unión Europea trabajan de manera conjunta para crear un mercado común, una única moneda, legislaciones comunes, eliminar aduanas, ..., el tema fiscal lo han dejado a un lado. Cada país marca sus propias normas tributarias, las cuales acaban teniendo una serie de incoherencias con las de sus vecinos, que en muchas ocasiones en vez de unirles les hace rivales. Todo país, como es lógico, quiere que se instalen en él el mayor número posibles de empresas, atraer inversores, ya que generarán numerosos beneficios económicos. Esto supondrá que los habitantes se encuentren en situación de empleo y el Estado perciba los impuestos correspondientes a beneficios empresariales y los aplicables a los trabajadores de esas empresas. Por mucho que quieran poner medidas para erradicar este desajuste, al mismo tiempo, los países luchan por dotarse de los instrumentos necesarios para que los grandes capitales extranjeros se sientan lo más cómodo posible y sigan tributando y operando con ellos. Esto ha generado una "rivalidad fiscal" entre países. Estas discrepancias fiscales es un tema del que todavía no se han puesto de acuerdo los integrantes de la Unión Europea. Se va en camino de una competencia fiscal "a la baja" o *race to the bottom*<sup>5</sup> entre países, con el propósito de que un mayor número de empresas se sitúen en sus territorios. Esta competencia, quizás no tan visible pero existente, va en contra de los principios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales implantada en la Comunidad Europea, pues las decisiones de inversión y, o de establecimiento estarán guiadas por lo referente a la fiscalidad e impedirá un correcto funcionamiento del mercado común intracomunitario.

---

<sup>5</sup> Race to the bottom, concepto socioeconómico que describe un tipo de relación entre países, estados, provincias o territorios resultado de la globalización, del libre comercio y la desregulación económica. Surge cuando hay competencia entre los países y cuando se incentiva a los estados a reducir las regulaciones empresariales, derechos laborales, leyes medioambientales e impuesto de sociedades.

Es una cuestión que preocupa mucho desde la UE, pues si esto sigue así se irá encaminado a una quiebra del sistema tributario de todos los Estados, ya que la Base Imponible mundial no será suficiente para hacer frente al sostenimiento del gasto público.

Ante esta preocupación por parte de las instituciones, la UE y la OCDE están trabajando para llevar a cabo medidas que establezcan una armonización legislativa fiscal y paliar las actuaciones de las empresas en relación a la Planificación Fiscal agresiva.

#### **4.1. MEDIDAS ENCAMINADAS A HACER FRENTE A LA PFA**

Vivimos en un mundo tan globalizado que es muy difícil poder aplicar medidas eficientes con las que se pueda hacer frente a las PFA de las grandes empresas, que se pague la parte de tributación correspondiente y en aquellos países donde se genere.

Estas sociedades empresariales operan en un gran número de países, lo que hace muy difícil poder saber con certeza en muchas ocasiones todos sus movimientos, capitales, resultados, etc. Dificulta a las autoridades saber, entre otras cosas, cual es la base imponible de las empresas, el origen de las rentas que se perciben, que entidad del grupo es la auténtica titular de la capacidad económica que debe someterse a gravamen...

Debemos recordar que el impuesto de sociedades es muy importante para las arcas de un país. En el caso de actividades económicas internacionales, la interacción entre distintos sistemas fiscales nacionales puede derivar en la imposición de más de una jurisdicción o de una doble imposición. Las normas internacionales, conscientes de ello, intentaron efectuar normas para evitar esta situación. Sin embargo, estas mismas reglas han facilitado, en muchos casos, la respuesta contraria. La interacción entre los sistemas impositivos internacionales puede generar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida).

Así pues, la tributación se encuentra inmersa en un contexto de cambios especialmente intensos en los últimos años. *”Los Estados e instituciones crearán las llamadas medidas antielusión fiscal que son aquellas normas domésticas o convenidas que tratan de evitar que actos o negocios con trascendencia*

*internacional obtengan un tratamiento o unas ventajas fiscales impropias, dada la verdadera naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o de carácter abusivo de aquellos”, (Delgado Pacheco, AB, Revista Ice).*

Los Estados de manera individual establecen sus normas antielusión encaminadas a que la planificación no traspase los límites de lo que ese mismo Estado considera justo o legalmente correcto, pero no es suficiente.

Fruto de todo esto, son necesarias nuevas normas para armonizar la legislación fiscal entre los veintiocho países de la UE a fin de luchar de manera eficiente contra las prácticas fiscales agresivas de las grandes empresas. Se trabaja para poner dificultades a prácticas de sociedades que operan de manera no limpia, ya que *“los ciudadanos, según el vicepresidente de la Comisión Europea, deben confiar en que las normas fiscales se aplican por igual a todas las personas y empresas. Las empresas deben pagar la de impuestos que les corresponde, allí donde desarrollen su actividad económica. Europa puede liderar mundialmente la lucha contra la elusión fiscal. Esto exige medidas europeas coordinadas, evitando una situación en que haya 28 planteamientos distintos en 28 Estados miembros”* (Valdis Dombrovskis, 2016).

La Comisión Europea trabaja para poner en marcha un programa encaminado a hacer frente a la elusión del impuesto sobre sociedades, garantizar un mercado único más justo y promover el empleo, el crecimiento y la inversión en la Unión. Ante todo esto, los países integrantes de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) y los del G-20, en octubre de 2015, elaboraron un informe llamado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), con medidas encaminadas a limitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Mientras, la UE creó medidas para complementarlas.

#### **4.1.1. Medidas de la OCDE**

El programa que presentó la OCDE está dirigido a eliminar o disminuir lo máximo posible las lagunas e inconsistencias presentes en la fiscalidad internacional, las cuales permitían que los beneficios de empresas multinacionales desaparecieran de la base imponible, o bien, se desviasen a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente.

El plan BEPS consta de 15 acciones que unifican los criterios para determinar los precios de transferencia<sup>6</sup>, la economía digital, los activos intangibles, la residencia permanente o temporal, el intercambio automático de información tributaria, acuerdos antiabusos y para la resolución de conflictos en interpretación tributaria entre países. Estas medidas, entre otras, pretenden conseguir que se declaren los beneficios de las empresas en aquellos países en los que se generen y donde se cree valor, no donde los impuestos sean más bajos.

Es un documento que pretende establecer unos mínimos en cuatro áreas para tapar las grietas legales del sistema tributario internacional que aprovechan las sociedades para eludir impuestos y es que la OCDE estima que los tipos de gravamen que soportan estas multinacionales respecto a otras empresas de similares características, que solo opera dentro de un país, es de unos 4 y 8.5 puntos porcentuales por debajo de diferencia.

Este convenio obligará a los países a informar sobre los acuerdos fiscales (tax ruling) que se establezcan entre un Estado y una multinacional.

Destacados son los casos de Luxemburgo y de Holanda en los últimos años por haber llegado a acuerdos con empresas a las que permiten el “Doble Irlandés” y el “Sandwich Holandés” (prácticas que permitieron a Apple o Google pagar un impuesto de sociedades menor al 3%).

Uno de los temas más importantes que se trata en este convenio es el relativo al intercambio de información entre los Estados, que será de manera automática. Está previsto que alrededor de noventa países suscriban este acuerdo para que las medidas acordadas tengan validez sin necesidad de renegociar los más de 3.000 convenios de doble imposición existentes.

---

<sup>6</sup> Precios de transferencia: se considera a la argucia contable por la que se trasladan los beneficios de un país a otro con menos tributación.

#### **4.1.2. Medidas de la Unión Europea**

En enero de 2016 la Comisión Europea presentó nuevas medidas contra la elusión del impuesto de sociedades, siguiendo los estándares mundiales elaborados por la OCDE el pasado año. Acciones encaminadas a una fiscalidad más equitativa, eficiente y favorable al crecimiento de la UE y enfocadas al impuesto de sociedades.

Las medidas harán que los estados miembros adopten una posición más sólida y coordinada contra las empresas que pretendían evitar pagar impuestos y que se apliquen los estándares internacionales contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Entre las medidas más relevantes destacamos:

- Disposiciones jurídicas vinculantes para bloquear los métodos más habituales utilizados por las empresas para no pagar impuestos.
- Recomendaciones a los estados miembros sobre la manera de prevenir abusos en materia de convenios fiscales y de cómo intercambiar información fiscal de las empresas multinacionales que operen dentro de la UE.
- Fomentar una buena gobernanza fiscal a escala internacional.
- Proceso de la UE para hacer un listado de países que se nieguen a llevar su obligación fiscal de una manera limpia.

Este informe también incluye una comunicación sobre una estrategia exterior de eficacia fiscal, cuyo objetivo es reforzar la cooperación con los socios internacionales en la lucha contra la elusión fiscal, mejorar las medidas de la UE para promover una fiscalidad justa a escala mundial basada en estándares internacionales y crear un enfoque común frente a las amenazas exteriores de elusión fiscal. Esto contribuirá a garantizar unas condiciones justas y equitativas para todas las empresas y países.

Esto está dirigido a dificultar la operatividad de las empresas con una planificación fiscal agresiva, aumentar la transparencia entre los Estados miembros y garantizar una competencia más equitativa entre todas las empresas del mercado común.

Todas estas acciones se sustentan en tres pilares fundamentales para la Comisión, como son la de asegurar una fiscalidad eficaz en la UE, donde aumente la transparencia fiscal y se garanticen unas condiciones equitativas.

#### **4.2. LUCHA GLOBAL CONTRA LA PFA**

La elusión fiscal y la competencia fiscal perniciosa son problemas mundiales, que afectan de igual manera a países desarrollados como a países en vías de desarrollo. Según datos actuales, se estima que la presencia de BEPS afecta entre un 4% y un 10% la recaudación del impuesto de sociedades, lo que supone alrededor de 100-240 mil millones de dólares estadounidenses anuales (OCDE, 2015, [www.ocde.org](http://www.ocde.org)).

Para elaborar el paquete de medidas que contienen las BEPS se consultó a más de 80 países desarrollados y en vías de desarrollo, no miembros de la OCDE y del G-20, y más de una docena de esos países participa de manera directa en estas medidas, como es el caso del Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF).

Las acciones que se lleven a cabo, para superar las Políticas Agresivas, tienen que traspasar las fronteras de la UE y países desarrollados. A medida que los Estados miembros trabajan en la aplicación de nuevos estándares mundiales de transparencia y competencia leal en materia tributaria, pueden servir a sus socios internacionales de ejemplo, con el fin de construir una red internacional de buena gobernanza fiscal.

Existe una iniciativa conjunta entre la OCDE y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, denominada Inspectores Fiscales sin Fronteras, que permitirá la colaboración entre auditores y oficiales experimentados en materia fiscal con países en vías de desarrollo, con la intención de mejorar los resultados reales y forzar la capacidad de auditoría fiscal.

### **5. EMPRESAS QUE EMPLEAN INGENIERÍA FISCAL**

Son muchas las empresas que utilizan una planificación fiscal agresiva, como ya hemos comentado anteriormente, algunas son tan conocidas como Microsoft, Starbucks, Apple o General Electric, que cuentan con entramados corporativos

transformados en complicadas redes de empresas a las que es difícil seguir el rastro.

Para exponer como operan estas compañías vamos a desarrollar un par de ejemplos de empresas multinacionales tecnológicas que llevan a cabo prácticas de ingeniería fiscal y se explicará cómo utilizan el Doble Irlandés y el Sándwich Holandés.

### 5.1. CASO DE GOOGLE



Google, compañía estadounidense fundada en septiembre de 1998 cuyo producto principal es un motor de búsqueda creado por Larry Page y Sergey Brin. Es el buscador más usado, con más de un millón de servidores y centros de datos presentes en todo el mundo, capaz de procesar más de 1000 millones de peticiones de búsqueda diarias.

Todo comienza cuando la Multinacional, desde su matriz en EEUU, crea dos empresas en Irlanda (Doble Irlandés). La primera de ellas es Google Ireland Holding, una empresa irlandesa con sede<sup>7</sup> en las Bermudas, que adquiere de la matriz de Estados Unidos los derechos internacionales de la propiedad intelectual de Google, y a la que el resto de filiales de Google deben de pagar por el uso de la patente. De esta manera la empresa no pagará impuestos en Estados Unidos, a no ser que transfiera beneficios. Esta empresa irlandesa se considera no residente en Irlanda.

La segunda empresa cuenta con sede en Irlanda, Google Ireland Limited, soporta todos los costes de la operativa en el extranjero y se dedica a vender la publicidad al resto de países. Como la venta de publicidad es un servicio que se considera dado en Irlanda, todos los ingresos generados en el resto del mundo por Google van a la sociedad con sede en ese país. Pero en este apartado es donde hallamos una de las artimañas más escandalosas del doble irlandés.

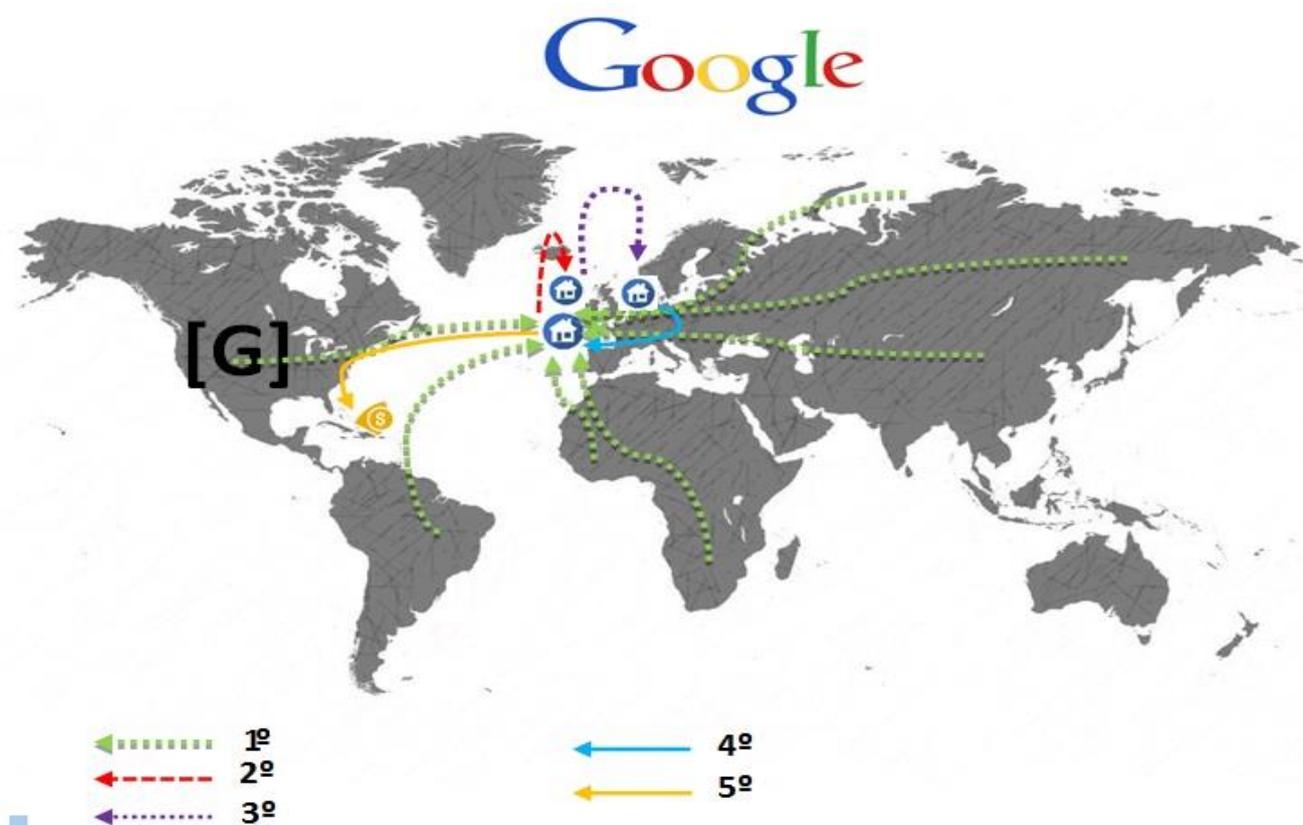
---

<sup>7</sup> Sede: Lugar que constituye el núcleo principal de cualquier actividad o el domicilio principal de una organización, empresa, etc.

La empresa irlandesa apenas pagará impuestos en Irlanda ya que debe pagar royalties multimillonarios a la empresa irlandesa residente en las Bermudas, con lo que se deduce estos pagos del impuesto a pagar en Irlanda. Lo poco que queda para tributar en Irlanda lo hará a un 12,5 %, mientras que los beneficios en las Bermudas se gravan al 3,2%.

El pago de royalties a un no residente se grava en Irlanda con una retención del 20%, pero aquí es donde entra la otra artimaña fiscal, el Sándwich Holandés. La ley irlandesa permite que el pago de royalties esté exento si se paga a otra empresa que este dentro de la Unión Europea. Con lo cual Google crea otra empresa en los Países Bajos, Google Netherlands Holding B. V., una empresa con cero empleados que cobra royalties por utilizar la propiedad intelectual a Google Ireland Limited, pago que esta última se deduce en Irlanda. Posteriormente al pago de una mínima parte de impuestos en los Países Bajos la empresa transfiere el 99% de lo que recibe de Google Ireland Holdings, a las Bermudas. Toda esta operativa se ve reflejada en la figura siguiente.

ILUSTRACIÓN 1: OPERATIVA DE GOOGLE



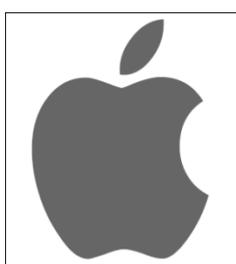
FUENTE: Elaboración propia

La ley irlandesa permite que sus empresas tengan su domicilio fiscal donde estén ubicadas las sociedades que ejercen el control, y no donde se desarrolle la actividad, por lo que los beneficios obtenidos por la sociedad irlandesa en Las Bermudas no han de pagar impuestos en Irlanda.

Google en el año 2011 se ahorró cerca de 2000 millones de dólares (1550 millones de euros) en impuestos, tras haber transferido 9800 millones de dólares (7600 millones de euros) de ingresos obtenidos en todo el mundo a la filial de las Bermudas, lo que casi equivale al 80% del resultado bruto obtenido por Google en todo el año 2011<sup>8</sup>

## 5.2 CASO DE APPLE

La operativa que lleva la empresa Apple es más compleja que la que puedan realizar otras empresas, como es el caso de Google, Starbucks, Microsoft o Yahoo.



Apple nació en 1977 en California y fue la pionera entre las multinacionales en idear un sistema para pagar los mínimos impuestos en todo el mundo. Apple usa una red compleja de filiales en el extranjero, sin empleados ni oficinas, dirigidas por la cúpula de la empresa que se encuentra en California. Ya en 1980 creó Apple Operations Internacional, una sociedad *offshore*<sup>9</sup> no residente en ningún país ni consta que tenga empleados. En este mismo año Apple creó tres empresas con sede social en Irlanda, con las que se puede deducir que Apple creó el doble irlandés. Una de estas empresas, por ejemplo Apple Sales Internacional, compra los productos a una manufacturera en China, los cuales luego los revende quedándose con los beneficios obtenidos, ya que los factura ella. En la Tabla 1 se muestra esquemáticamente todo lo anterior. Según comentó la propia empresa, esta tiene un acuerdo con el Gobierno irlandés para rebajar de manera considerable la cuantía tributaria que le correspondería pagar en ese país, con lo que su tipo impositivo en Irlanda

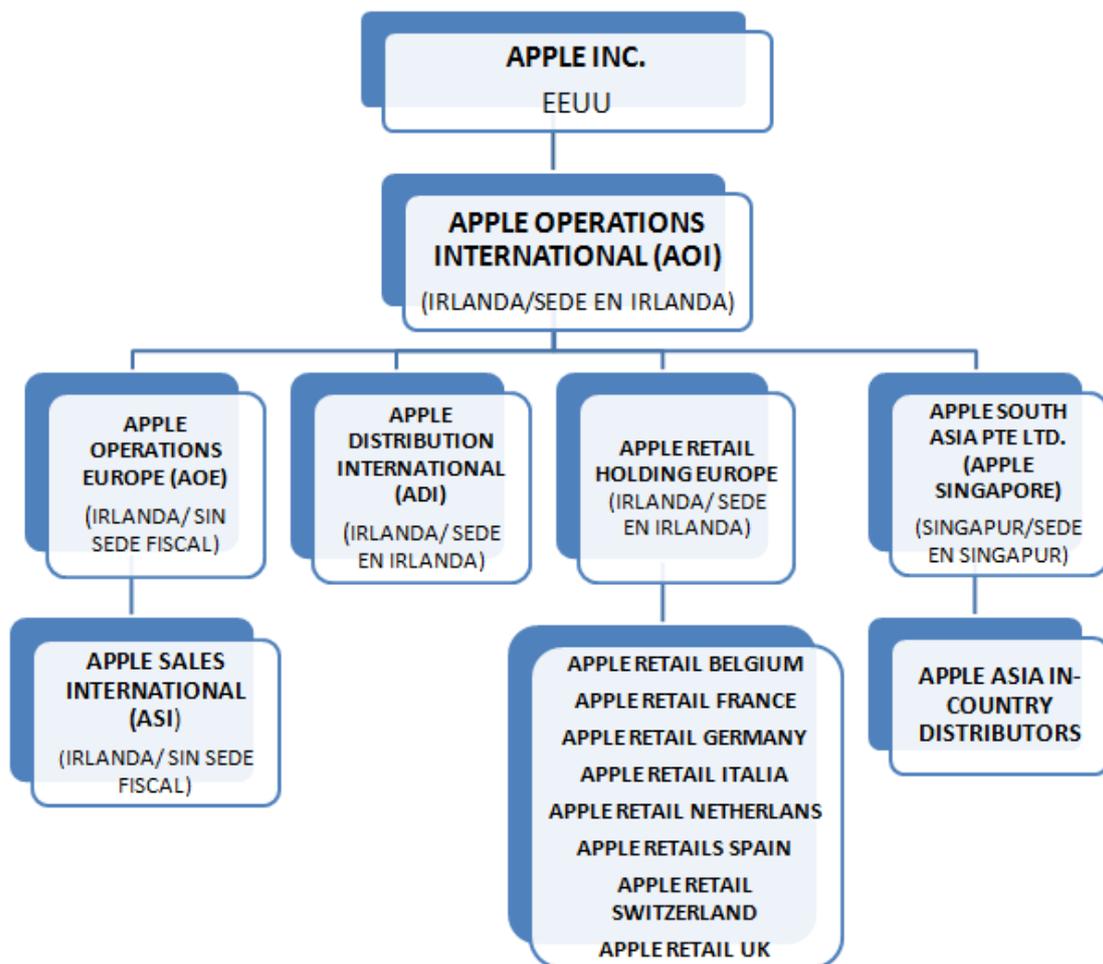
<sup>8</sup> Según datos de la firma Bloomberg.

<sup>9</sup> Offshore: en finanzas se utiliza para referirse a empresas creadas en centros financieros con un nivel impositivo muy bajo (paraísos fiscales). Empresas destinadas a ocultar al propietario o beneficiario de determinados bienes, por motivos como el de blanqueo de dinero, ocultación de propiedades en procedimiento de divorcio, etc.

durante muchos años ha sido de un 0,06%. La empresa tiene filiales en Irlanda gestionadas desde EEUU, pero no tributan en EEUU por tener su sede social en Irlanda y no tributan en Irlanda por estar controladas desde EEUU. Estas compañías *offshore* radicadas en Irlanda tienen los derechos de la propiedad intelectual y reciben beneficios y costes que la matriz genera en California. Mediante un acuerdo para compartir gastos con la matriz y la práctica de precios de transferencia, le rebajan su factura fiscal en Estados Unidos.

Apple cuenta con más de 100.000 millones de dólares fuera de EEUU, ya que el 61% de sus ventas las registra en el extranjero. Además, su posición y dimensión le permiten negociar ventajosas condiciones fiscales en muchos países. Apenas 54 estados en el mundo tienen un PIB superior a su volumen de negocio, por lo que es fácil que se encuentre en posición de fuerza negociadora.

TABLA 1: ORGANIGRAMA DE APPLE



FUENTE: Elaboración propia.

La Comisión Europea ha abierto una investigación sobre el caso de Apple en Irlanda, por considerar que los acuerdos tan ventajosos que el Gobierno irlandés está concediendo a la empresa para pagar menos impuestos vulneran los principios de plena competencia europea.

## **6. CONCLUSIONES Y VISIÓN PERSONAL DEL TEMA**

### **6.1. Conclusiones**

Las principales conclusiones que pueden extraerse del análisis llevado a cabo a lo largo de estas páginas, pueden resumirse en las siguientes:

1. En el mundo tan global en el que las empresas se mueven obliga a que aquellas sociedades que quiera operar internacionalmente elaboren una Planificación Fiscal.
2. La elevada normativa fiscal y desigual entre los países, permite que haya empresas que se muevan entre la evasión y elusión fiscal. Lo ideal sería que todas realizaran una planificación fiscal dentro de la legalidad.
3. Los estados muestran una contradictoria actitud a la hora de cambiar la situación actual. Por un lado, se desea una fiscalidad común a nivel internacional, en la que la contribución de todas las empresas sea equitativa y, por otro, en ocasiones se negocia con las empresas para que se instalen en sus países y no en otros, a cambio de beneficios fiscales o de trato.
4. Actualmente existe una mayor concienciación del desajuste contributivo y la necesidad de reducirlo al mínimo. Por parte de la mayoría de los países hay voluntad de resolverlo y presionar a aquellos que no quieran de forma libre.
5. La existencia de paraísos fiscales hacen más difícil la armonización fiscal.
6. Desde la UE y la OCDE se trabaja con una serie de reformas que permitan disminuir las prácticas de Ingeniería Fiscal de las empresas.
7. Las reformas fiscales deberán englobar al mayor número posible de países.
8. Las grandes empresas, principalmente tecnológicas, son las que más facilidad tienen para estructurar su planificación fiscal Internacional de tal manera que apenas paguen impuestos, ya que cuentan con estrategias muy estudiadas y difíciles de encontrar brechas por donde atajarlas.

## **6.2. Visión personal y recomendaciones**

Todo lo expuesto en este documento nos hace comprender cual complejo y diverso es el sistema tributario mundial y cómo las empresas, en su afán de crecer, operan en distintos países y se aprovechan de las ventajas fiscales que les ofrecen.

Se desarrollan las razones por las que las grandes sociedades deciden llevar una determinada Planificación Fiscal, sus estrategias y, en consecuencias, las acciones de respuesta por parte de los Estados.

Desde mi punto de vista, las empresas no son más que un simple reflejo de lo que somos las personas en nuestra vida cotidiana. Todo contribuyente a la hora de cumplir con su obligatoriedad fiscal intentará hacerlo con el mayor ahorro fiscal que pueda y las empresas, no hay que olvidar, son dirigidas por personas. Son las instituciones públicas, gobierno y organismos los encargados de hacer cumplir el principio de equidad entre los ciudadanos, por lo que tienen que poner las medidas y normas necesarias para que se cumplan.

Este TFG refleja la dificultad que tienen los estados en llegar a un consenso en política fiscal igualitaria y que abarque al mayor número posible de países. Ante esto, se plantean una serie de preguntas abiertas a las que no se las ha encontrado respuesta a día de hoy. ¿Será posible un acuerdo que englobe a todos los países de la UE?, ¿Y a la totalidad del mundo?, ¿Conseguirán desde la UE o la OCDE concienciar a todos los países de la importancia en este tema?, ¿Algún día todos los países trabajaremos hacia un mismo camino, o por el contrario, en su propio lucro?, y por último, ¿Los empresarios llegarán a apreciar la creación de valor por encima del máximo beneficio posible?

## 7. BIBLIOGRAFÍA

- Abal Camaño, AL. (2014): *La planificación agresiva de las multinacionales europeas en el impuesto de sociedades*. TFG de la Universidad de Comillas, Madrid, pp. 1-47.
- Carrasco Reija, L. y Carrasco Reija, J. (1993): *Planificación Fiscal Internacional*, Editorial: Centro de Estudios Financieros (CEF), pp. 150.
- Cordón Ezquerro, T. (2013): “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión EU para combatirla”, *Crónica tributaria*. Boletín de actualidad Instituto de Estudios Fiscales.7/2013, pp. 2-10.
- Delgado Pacheco, A. (2005): “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”. En *la Revista Información Comercial Española (ICE)*, nº 825, pp.97-118.
- Delgado Pacheco, A.M. y Oliver Cuello, R (2012): *Planificación Fiscal Internacional*, Editorial Eura Media, S.L., Barcelona, pp 7-15.
- Falcón Campanario, P. (2014): *La PF abusiva de los grandes grupos multinacionales*. TFG de la Universidad de Comillas, pp. 1-50.
- García Jorrín, J. (30 de Agosto de 2016): “Así es como defraudan a hacienda las grandes tecnologías”. Diario digital *El Español*, artículo.
- Lampreave Márquez, P. (2011): “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea” *En Revista Quincena Fiscal*, ISSN 1132-8576, N°21, pp.21-28.
- Prieto Jano, M. J. (1995): “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la UE. La elusión fiscal. *Revista de Estudios Europeos (REE)*, ISSN 1132-7170, N°11, pp. 121-134.
- Serraller M. (2014): *¿Por qué pagas más impuestos que Apple?*, Editorial Conecta, Madrid, pp 12-55.
- Serrano Antán F, (2015) “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: Impacto en la normativa, incremento en la litigiosidad y el papel de los tribunales”. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*. N° 391. Madrid, pp. 77-110.

- Sérvulo González, J. (2015): “La OCDE lanza el mayor plan contra el abuso fiscal de las multinacionales”. Periódico *El País*, artículo.
- Valera Martínez, D. L. (4 de julio de 2016): “El “doble irlandés” y el “sándwich holandés”, las vías de las tecnologías para eludir impuestos”. Periódico *EL Ideal Almería*, artículo.
- Vallejo Chamorro, JM. (2005): “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea”. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, en *Revista ICE*, N°825, pp. 147-160.

Referencias web:

- “Informe sobre las BEPS, (2015): “10 preguntas sobre BEPS”. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.
- “La Contribución de la Comisión al Consejo de la Unión Europea”, 22 de mayo de 2013 relativa a Combatir el Fraude y la Evasión fiscal. Disponible en [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_es.pdf).
- “Proyecto PCEDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”. Resúmenes de Informes finales del 2015. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015>
- “Una fiscalidad equitativa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la elusión del impuesto de sociedades”. Del 28 de enero de 2016. Comisión Europea, comunicado de prensa. Disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_es.htm).