

La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea.

La elusión fiscal

M.^a José Prieto Jano

Dpto. de Economía Aplicada (Hacienda Pública)
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Valladolid.

I JUSTIFICACION Y OBJETIVOS DE LA PLANIFICACION FISCAL

I.1. JUSTIFICACION

La apertura internacional de las economías de los distintos países, y sobre todo la liberalización reciente de los movimientos de capitales, han imprimido gran actualidad a los esquemas de planificación fiscal internacional, de la que sin más demora se debe ofrecer su definición. La planificación fiscal internacional puede entenderse como la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo en el exterior de un país, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible; pero, eso sí, dentro de la legalidad.

En definitiva, si una transacción económica se puede efectuar de diversas formas con diferente carga fiscal, el contribuyente, bien sea persona física o jurídica, tiene como legítimo derecho elegir la opción fiscal menos gravosa.

Las causas fundamentales por las que se plantea el empleo progresivo de esquemas de planificación fiscal son las siguientes:

- la competitividad internacional, consecuencia de los cambios políticos y económicos recientes, que afectan a la economía mundial creando situaciones de tensión financiera, hasta ahora, desconocidas;
- la incidencia que sobre los movimientos de capitales tiene la fiscalidad.

En el ámbito de la Unión Europea los esquemas de planificación fiscal surgen, inevitablemente, de la creación del mercado interior y de la desaparición de las fronteras físicas, técnicas y fiscales, lo que permite establecer con más facilidad la previsión futura de los hechos imponibles, que se extienden a los Estados Miembros, surgidos del tráfico intracomunitario.

Por lo que al caso español se refiere, la propia Constitución establece que, "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica". En estos términos, todos los ciudadanos tienen la obligación de soportar el gravamen que las normas fiscales determinen; pero no en una cuantía mayor a lo que la ley exige.

En nuestro país estamos asistiendo a una creciente expansión del campo de aplicación de las leyes fiscales, sobre todo en lo que se refiere al ámbito internacional y de la Unión Europea, con motivo de la liberalización del comercio exterior (1). Se une a lo anteriormente expuesto la mayor complejidad de las normas, los altos tipos de imposición aplicables y la utilización de instrumentos fiscales por diversos países como política de atracción de inversiones. Todo ello ha llevado a los contribuyentes españoles (personas físicas o jurídicas) a utilizar con más frecuencia esquemas de planificación fiscal a nivel internacional y europeo.

I.2. OBJETIVOS

La estructura de las inversiones, y transacciones económicas en general, efectuadas en el exterior de un país están determinadas por facto-

res de diversa índole, entre los que se incluyen como factores decisivos los de carácter fiscal. Entre los factores no fiscales, no por ello menos importantes, se citan los de carácter comercial, que en muchos casos inciden de forma determinante en la forma jurídica a adoptar, la localización de las inversiones, incluso el tipo de organización a adoptar. También, son de destacar los factores financieros, cuya incidencia condiciona la posibilidad de acceso a determinados mercados financieros en una posición óptima para la empresa, eliminación de rigideces producidas por los tipos de cambio, etc.

Los factores fiscales adquieren especial importancia por los objetivos que se pretenden alcanzar con la planificación fiscal de las inversiones y transacciones en el exterior. Dichos objetivos son entre otros los siguientes (Briones, 1993):

- 1 Evitar la incertidumbre que se genera alrededor de la inversión.
- 2 Conseguir la flexibilidad que precisa una estructura organizativa que pretenda sobrepasar el ámbito nacional.
- 3 Generar la movilidad de los recursos producidos por la transacción o inversión.
- 4 Lograr la maximización del rendimiento después de impuestos disponible para su reinversión o eventual repatriación.

1. *EVITAR LA INCERTIDUMBRE QUE SE GENERA ALREDEDOR DE LA INVERSION.*

La incertidumbre impera en toda decisión de inversión (2) en relación a la normativa reguladora de los impuestos que inciden en dicha inversión, así como la posibilidad de que la citada normativa cambie en el futuro. La incertidumbre tiende a aumentar cuando las inversiones se realizan a nivel internacional, dada la confluencia de sistemas tributarios y la volatilidad de las disposiciones mercantiles y fiscales marcada por la rapidez en el cambio de las formas de comercio internacional.

Existen dos instrumentos de carácter básico para aumentar la seguridad jurídica, a saber: la utilización de los tratados o convenios internacionales y el fomento de la información mediante la realización de consultas a las administraciones tributarias afectadas.

- a) Los convenios para evitar la doble imposición internacional han sido utilizados por los países como fórmula jurí-

dica que proporciona un marco más estable, incluso, que la legislación interna de cada país, precisamente por la complejidad que preside toda modificación de los convenios, derivada de la existencia de un procedimiento rígido para esta modificación y del carácter bilateral de las negociaciones.

- b) Las consultas vinculantes a las administraciones fiscales de los distintos países son un instrumento esencial en la planificación fiscal internacional. Actualmente, existe cada vez un mayor número de administraciones tributarias dispuestas a aclarar y presentar por escrito, en su caso, determinadas interpretaciones de la Ley (3).

2. *LA FLEXIBILIDAD QUE DEBE TENER LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA QUE PRETENDA IR MAS LEJOS DEL AMBITO NACIONAL.*

La mayor competencia a nivel internacional ha hecho necesario que las empresas estén dotadas de una estructura inversora flexible, que sea capaz de adaptarse a los incesantes cambios experimentados en el entorno, eso sí, con un coste fiscal y administrativo mínimo. En relación con este aspecto, son de gran importancia los costes indirectos (impuestos sobre operaciones societarias, documentales etc.) y la fiscalidad sobre las ganancias del capital. Una reorganización de la estructura será factible si no genera ganancias sujetas a gravamen. Para evitar que se generen ganancias sujetas a gravamen es preciso que el país desde el que se centralizan las inversiones exima de gravamen dichas ganancias de capital o permita la reorganización sin que inmediatamente se genere el devengo de impuestos a que están sujetas. De forma adicional, el país desde el que se centralicen las inversiones debe contar con tratados o convenios internacionales con los países finales de la inversión, para evitar que la reorganización suponga el devengo de impuestos en dichos países.

3. *LA MOVILIDAD DE LOS RECURSOS GENERADOS POR LA INVERSION.*

La transferencia de los recursos entre las distintas empresas de un grupo debe realizarse sin obstáculos de carácter formal y con el mínimo coste fiscal. La estructura que adopte la inversión

en el extranjero vendrá en gran medida condicionada por los instrumentos que deban utilizarse en la transferencia de los recursos excedentes generados en un país hacia otras empresas. Los principales inconvenientes con que se suelen encontrar las empresas multinacionales son: las rigideces impuestas por los sistemas de control de cambios y el gravamen en origen de los dividendos.

Así, por ejemplo, la creación de sociedades financieras y holding responde, en muchos casos, a la necesidad de establecer mecanismos que permitan la repatriación minimizando el impuesto sobre los dividendos y, a la vez, permitan el manejo de los fondos así obtenidos sin estar sometidos a las rigideces de los sistemas de control de cambios.

4. LA MAXIMIZACION DEL RENDIMIENTO DESPUÉS DE IMPUESTOS DISPONIBLE PARA SU REINVERSION O EVENTUAL REPATRIACION.

Con la planificación fiscal internacional, en última instancia, se persigue reducir al máximo la carga fiscal soportada sobre los rendimientos obtenidos en la inversión o, si no es posible reducirla, posponer en la medida de lo posible el momento del pago del impuesto.

Desde este punto de vista, se pueden apuntar como distintos tipos de impuestos a que pueden estar sujetos los rendimientos de una inversión el exterior, los siguientes:

- a) Impuesto sobre beneficios en el país destino de la inversión. El impuesto más importante al que estará sujeta una inversión realizada en el extranjero es el impuesto sobre beneficios en el país en el que se realice la actividad económica objeto de la inversión. Es lo que, comúnmente, se conoce como "impuesto en destino".
- b) Impuesto en el camino. Surge dicho impuesto cuando una vez obtenidos los beneficios en el país destino de la inversión, su repatriación al país de origen, en nuestro caso España, puede generar el devengo de nuevos impuestos, que normalmente gravarán el beneficio obtenido o distribuido por la sociedad española en caso de que se trate de filiales.
- c) Impuesto en el país de residencia del inversor. Las rentas recibidas en el país

de origen de la inversión pueden estar sujetas a un gravamen adicional. Normalmente, el país de residencia establece mecanismos para evitar los efectos de la doble imposición internacional. Se trataría del comúnmente denominado "impuesto en residencia".

Desde el punto de vista de la planificación fiscal internacional, el objetivo más importante consistiría en reducir el impuesto en destino y el impuesto en el camino, ya que la importancia en términos monetarios del impuesto en residencia es mínima, salvo que al reducir los impuestos en destino o en el camino aumentara el impuesto en residencia.

II DELIMITACION CONCEPTUAL DE ELUSION Y EVASION FISCAL EN RELACION CON LA PLANIFICACION FISCAL INTERNACIONAL Y EN EL AMBITO DE LA UNION EUROPEA

Se puede incurrir en la elusión de un tributo de diversas formas, mediante la evitación del mismo por impago a través de la defraudación o huida de las normas jurídicas que lo regulan, o a través de la búsqueda de vías de incumplimiento de la ley. En estos casos estaríamos ante un esquema de evasión o fraude fiscal, ilegítimo o inaceptable.

En este sentido de los términos, se puede definir el fraude (4) o la evasión fiscal ilegítima o inaceptable por parte de las autoridades (Pérez Rodilla, 1994) como aquella figura que supone toda omisión o infracción de una ley en la que se puede probar que el sujeto ha actuado con el deseo deliberado de evitar el impuesto.

La OCDE, también, ha establecido su propia definición de evasión fiscal inaceptable como todas las formas de minimización de la carga fiscal inaceptables para los poderes públicos, y esto ocurre cuando de alguna forma se pruebe que:

- las decisiones tomadas por el individuo no persiguen un fin económico o comercial,
- que exista un delito confidencial o secreto, ya que estos esquemas son de público conocimiento, en la medida que la Administración tributaria tomará medidas para reprimirlo, y;

- que se utilicen lagunas de las normas legales con fines distintos a los preestablecidos por las mismas o las pretendidas por el legislador.

La elusión del tributo, también, se puede producir mediante la no realización del hecho imponible en un determinado lugar o un determinado momento de tiempo amparándose en las diversas legislaciones aplicadas, siendo estas prácticas perfectamente legítimas y lícitas, en cuyo caso estaríamos ante la figura de la elusión impositiva propiamente dicha.

Cuando se habla de elusión impositiva no se habla de conductas ilegales, antijurídicas o sancionables.

Así, la planificación fiscal consiste en un esquema legal de evitación del impuesto, una economía de opción, por lo que se puede identificar perfectamente con la elusión impositiva (5), aunque a veces la línea divisoria entre conductas planificadoras lícitas e ilícitas sea imprecisa.

En la Unión Europea la desaparición de las fronteras físicas, técnicas, y en proceso creciente las fiscales a través de las medidas de armonización, que en materia impositiva se van adoptando, han propiciado mayores posibilidades de elusión y fraude fiscal (6). La mayoría de los casos de elusión impositiva llevados a cabo en la Unión Europea se deben a deficiencias en la legislación, así como otras conductas escandalosas (primas únicas, cesiones de crédito, bonos austríacos) debidas a lagunas legislativas y problemas de interpretación de las normas jurídicas aplicadas.

Seguidamente se procede a enumerar someramente algunos de los casos de elusión impositiva derivados de la libre circulación de mercancías, capitales y libertad de establecimiento en la Unión Europea (Falcón y Tella, 1994):

a) Libre circulación de mercancías:

- Problemas derivados del sistema transitorio del IVA y sus insuficiencias.
- Problemas para acreditar el transporte y la identidad del adquirente.
- El régimen del IVA para viajeros cuyo problema surge de la improcedencia de reducir su aplicación al consumo personal.
- El problema de las operaciones triangulares y la conveniencia de un sistema de depósitos interconectados.

- Cuestiones relacionadas con el sistema definitivo del IVA y la necesidad de incrementar la colaboración entre Administraciones.
- Problemática relacionada con el régimen de los Impuestos Especiales, como puede ser la cuestión surgida del documento administrativo de acompañamiento y su improcedente extensión a las operaciones interiores en el ordenamiento interno español.

b) Libre circulación de capitales.

- Principalmente, los problemas, en este aspecto, se centran en promulgación de la Directiva de 1988 y sus cláusulas de armonización y antielusorias. El fracaso de la cláusula de armonización viene derivado de las propuestas de Directiva de la Comisión en materia de retención mínima en la fuente y asistencia mutua. Respecto a la cláusula antielusoria sólo incluyen como posibles líneas de actuación las obligaciones de información entre administraciones tributarias, que muchos Estados Miembros se niegan actualmente a ofrecer.
- Problemática derivada de la posibilidad de establecer presunciones, acerca de los hechos imponibles en operaciones de capital, y de modular el cómputo de los plazos de prescripción.
- Cuestiones relacionadas con la transparencia fiscal como medida antiparaiso.

c) Libertad de establecimiento

- Problemática de la llamada fiscalidad de empresa y diversidad de posturas que se vierten en este aspecto relacionadas con la armonización del Impuesto sobre Sociedades.
- Relaciones entre matriz-filial.
- Cuestiones relacionadas con fusiones, escisiones y aportaciones de rama de actividad, una de las cuales para nuestro país se centra en la incompatibilidad con el ordenamiento comunitario del art.6 de la Ley 29/91 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

A los Estados, más concretamente, a las Administraciones tributarias les preocupa la utilización por parte de los empresarios de estructuras de planificación fiscal por los siguientes motivos, a saber (Gutiérrez de Pablo, 1995):

- porque origina una quiebra del sistema de libre competencia, en la medida en que los empresarios que utilizan estas estructuras poseen una estructura más competitiva en el mercado de bienes y servicios, y el influjo que recibe el mercado de capitales,
- el uso indiscriminado de dichas prácticas pueden ocasionar al fisco menores ingresos para al arcas públicas;
- la equidad del sistema fiscal puede verse comprometida al existir sujetos que tienen la capacidad de lograr un tratamiento más favorable de sus rentas o ganancias del capital.

III FORMAS MAS FRECUENTES DE ELUSION Y EVASION FISCAL INTERNACIONAL Y MEDIDAS PARA COMBATIRLAS.

Seguidamente, se procede a analizar las formas más frecuentes de elusión y evasión impositivas a nivel internacional y europeo utilizadas en nuestro país, a la vez que se comentan las medidas antielusión-antievación utilizadas por las autoridades tributarias españolas para combatirlas.

III.1. LA UTILIZACION DE PARAISOS FISCALES COMO FORMA PLANIFICACION IMPOSITIVA

Los esquemas de planificación fiscal internacional o de elusión internacional están frecuentemente relacionados de una u otra forma con un paraíso fiscal.

Hasta ahora, no ha existido un criterio definitivo para conceptualizar a los paraísos fiscales. Es más preciso hablar de países de baja fiscalidad o de fiscalidad privilegiada, en la medida en que pueden existir países que se califican como de refugio fiscal por ofrecer medidas ventajosas fiscalmente para atraer ciertas actividades económicas procedentes de otros países, es decir, para los no residentes; mientras para los residentes se establecen medidas de severa fiscalidad. Por otra parte, frecuentemente los ahorros de impuestos no resul-

tan sólo del recurso a un paraíso fiscal, sino de la combinación de éste con otras disposiciones fiscales de carácter general de los países con fiscalidad relativamente alta, cual es, por ejemplo, los regímenes especiales consentidos a los holdings.

Únicamente se ha adoptado por parte de los países que se han comprometido en la lucha contra las prácticas elusoras y evasoras internacionales, la utilización de listas de países considerados como paraísos fiscales por tener fiscalidad más baja que la regulada propiamente por el país de referencia, y a los que aplican disposiciones particulares. Así por ejemplo, Alemania establece como criterio de referencia para calificar un país como paraíso fiscal si la renta que se grava un gravamen inferior en un 35% del gravamen establecido para las mismas rentas en Alemania.

Nuestro país ha renunciado a dar una definición de paraíso fiscal y ha completado la mera referencia de los artículos 17.3 de la Ley 18/1991 del IRPE, 23 de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y 24 de la Ley 29/1991, con una lista exhaustiva contemplada en el Real Decreto 1080/1991 de 5 de julio.

Entre las características más comunes que se establecen para calificar a un país como de paraíso fiscal se señalan las siguientes (Banedes Pla et al., 1994); (Gutiérrez Sánchez et al., 1993); (Gutiérrez de Pablo, 1995):

1. Ausencia o débil nivel de imposición.

Los países que disponen de paraísos fiscales, aunque tengan un sistema impositivo, pueden no aplicarlo a la totalidad de las rentas, o a ciertas categorías, o pueden aplicarlo con un tipo sustancialmente bajo.

En este sentido se pueden dar varios casos:

- La no existencia de impuesto sobre la renta o que el sistema fiscal disponga de fuertes exenciones, tal es el caso de Andorra, Bermudas, Bahamas, Islas Cayman y Mónaco.
- Que únicamente se grave la renta que se origina en el territorio y no la internacional obtenida fuera, aunque se repatrie. Como ejemplo se cita Costa Rica, Panamá, Uruguay, Hong Kong.
- Que exista baja tributación sobre la renta y que los tratados de doble imposición ofrezcan ventajas fiscales. Ej: Madeira, Antillas Holandesas, Chipre... etc.

- * Que se produzca baja tributación por rendimientos financieros y/o sociedades holding. En este grupo se integran: Bélgica, Luxemburgo, Holanda, Irlanda, Suiza, Antillas Holandesas, Gibraltar, Liechtenstein, Madeira, Isla de Man, Islas del Canal.

2. *Secreto bancario y comercial.*

3. *Accesibilidad física y legal.*

4. *Ausencia de control de cambios y acuerdos de libre comercio*

En muchos paraísos fiscales existe un doble régimen de control de cambios para residentes y no residentes, o moneda local y divisa extranjera.

5. *Importancia relativa del sector bancario.*

Estos países tienden a favorecer las actividades bancarias "offshore", distinguiendo actividad bancaria para el residente y no residente. Esta no suele estar sometida a reservas obligatorias, se beneficia de un régimen legal más ligero, y no está sometida a control de cambios ni a ningún otro tipo de control.

6. *Convenios Fiscales.*

La mayoría de los paraísos fiscales no han suscrito convenios fiscales, y los que los poseen tienen alcance muy restringido en materia de intercambio de información, que, cuando existe, carece de relevancia.

7. *Buena red de comunicaciones.*

Para finalizar este epígrafe señalar que, respecto a la utilización de estos tipos de prácticas elusoras o de planificación fiscal internacional, en opinión de algunos tratadistas (7), se ha de tener una visión pragmática. Pensar que la existencia de diversas soberanías fiscales hagan que determinadas sociedades no paguen o paguen menos impuestos, no es indeseable. Mientras no haya un poder político universal que regule estos aspectos de la planificación fiscal, siempre que haya un país con una política fiscal severa y la ejecute a ultranza, inevitablemente, conlleva a un desplazamiento de capitales a Estados de baja tributación con el consiguiente empobrecimiento de la economía en país de alta fiscalidad.

En el ámbito de la Unión Europea existen distintos casos en que los Estados Miembros

poseen territorios considerados paraíso fiscal, como válvula de escape para que determinadas actividades o sociedades se beneficien de sus ventajas. Sólo una política unificada, a la que le queda largo camino que recorrer, permitiría acabar con la elusión de los impuestos y con los paraísos fiscales.

El ejemplo más cercano de la utilización de paraísos fiscales en la Unión Europea lo tenemos en la reciente aprobación por Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico fiscal de Canarias, de la Zona Especial Canaria (ZEC), como instrumento de captación de inversiones extranjeras para estas islas. Esta norma establece una zona de baja tributación como alternativa a otras próximas como Madeira, creada por Portugal, o las Islas del Canal, creada por Reino Unido.

III.2. DESLOCALIZACION DE LA RESIDENCIA FISCAL COMO PRACTICA DE ELUSION Y EVASION FISCAL INTERNACIONAL.

En primer lugar, cabe señalar que este tipo de prácticas elusoras y evasoras, a nivel internacional y en el ámbito europeo, coinciden con esquemas en las que el sujeto pasivo pretende cambiar su régimen de tributación de obligación personal a obligación real, jugando con la deslocalización de la residencia fiscal. En estos casos el sujeto pasivo pretende obtener su residencia fiscal en un paraíso fiscal para tributar en su país, donde realmente sigue residiendo, por obligación real y no personal, ya que esta última se torna más onerosa fiscalmente.

La deslocalización fiscal puede ser utilizada tanto por personas físicas como por personas jurídicas, a las que nos referiremos seguidamente.

Respecto a la deslocalización de las personas físicas, el sujeto que incurre en dicha práctica trata de encontrar un paraíso fiscal donde la imposición sea nula o poco elevada en el impuesto que grava las rentas, las ganancias de capital o las sucesiones, o bien que, aun cuando las grave, sólo lo haga respecto de las obtenidas en el territorio de aplicación del impuesto, exonerando así las obtenidas en el extranjero.

La Administración tributaria española regula la residencia fiscal de las personas físicas a través de la LIRPF en la que se considera como requisito, el permanecer 183 días seguidos en territorio nacional para adquirir la residencia en

España. También se considera residencia fiscal aquélla en la que permanece la familia; cónyuge e hijos no separados, salvo prueba en contrario. Un criterio adicional es el de interés económico, así se considera residencia fiscal en territorio español, cuando en ésta reside la parte más importante, el núcleo o centro de la actividad profesional o comercial o de los intereses económicos del sujeto pasivo.

Respecto a la consideración del domicilio fiscal de las personas jurídicas, el planteamiento de la deslocalización fiscal es más complicado en la medida en que es más difícil deslocalizar la sede del negocio.

El Impuesto sobre Sociedades establece que la sede de dirección efectiva está en su país no sólo cuando allí residan los administradores o accionistas de la sociedad, sino donde se encuentre la parte más importante del patrimonio de la persona jurídica. La dificultad con que se encuentran las autoridades fiscales españolas para la determinación de estas características surge precisamente de la comprobación de las mismas.

En el Libro blanco de la reforma del Impuesto sobre Sociedades se propone redefinir la sede de dirección efectiva sin inclinarse por ningún criterio, aunque se dirige a la sede de residencia de los administradores.

Por otro lado, como medida para luchar contra el fraude internacional se ha propuesto la retención en la fuente a un tipo elevado sobre las rentas de cualquier naturaleza, como intereses, cánones, alquileres, comisiones de dirección y otros del mismo tipo pagados a no residentes. La retención en la fuente generalmente es sólo suprimida en las condiciones previstas por los Convenios de doble imposición, y en contrapartida de asistencia administrativa.

III.3. LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO PRACTICA DE ELUSION Y EVASION FISCAL INTERNACIONAL.

Este tipo de prácticas se refieren a la posibilidad de eludir o evadir el pago de impuestos mediante el diferimiento del pago de los mismos. Normalmente los grupos de sociedades trasladan las bases imponibles de sus beneficios a aquellas sociedades vinculadas o asociadas situadas en el país donde exista tributación privilegiada, mediante aumentos de los gastos al exterior, aumentos de las prestaciones de servicios,

aumento del volumen de compras etc. Estos planteamientos son frecuentes en operaciones con bienes tangibles, intangibles (patentes, marcas, etc), en el sector financiero (préstamos, empréstitos), el sector de servicios de apoyo a la gestión etc.

La normativa nacional para cerrar esta vía de fraude se recoge tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 8 de la Ley 18/1991 de 6 de junio) como la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 16 de la Ley 61/1978, en su redacción dada por la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991). Dispone, en relación con las normas de valoración de ingresos y gastos, en el caso de sociedades vinculadas, se computarán por el valor de mercado, siendo éste el que se establecería entre dos partes independientes. Esta norma se aplicará en todo caso a las sociedades vinculadas directa o indirectamente con otras no residentes en España y a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España. Se entenderán vinculadas cuando participen directa o indirectamente en el 25 por ciento del capital social de otra, o cuando, sin mediar esta circunstancia, una sociedad ejerza en otra funciones que impliquen el ejercicio del poder de decisión.

Esto supone un ajuste bilateral entre las dos partes, aunque se limita al periodo voluntario de declaración, ya que transcurrido este periodo los ajustes por operaciones vinculadas tanto si se refiere a la disminución de ingresos, como al aumento de gastos están prohibidos para cualquiera de las partes cuando actúe la Administración.

El problema que surge es que en muchos casos el valor de mercado entre transacciones no existe. En la próxima reforma del Impuesto sobre Sociedades se propone incluir las alternativas establecidas al respecto por la OCDE, cuales son la valoración a precio de coste de mercado y el precio de reventa.

No obstante, lo lógico es que se llegue a acuerdos entre la Administración y el administrado o contribuyente para mayor seguridad, de tal forma que éste sepa de antemano el margen que va a tener la Administración para valorar sus transacciones en una determinada actividad de la sociedad y sus asociadas o vinculadas. Esta es una de las propuestas que se recogen en el Libro blanco de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Las medidas relativas a los convenios de doble imposición en materia de precios de trans-

ferencia entre sociedades vinculadas en la Unión Europea parten de 1976 fueron propuestas como Directiva, lo que posteriormente desembocó en 1990 en el Convenio de eliminación de la doble tributación de los ajustes realizados a los beneficios de empresas asociadas (Convenio de la CEE 90/436 CEE; OJ 1990 L. 220/110) que firmaron todos los Estados Miembros.

En el Convenio se establece que las empresas establecidas dentro de la CEE, hoy Unión Europea, pueden forzar a un Estado Miembro a negociar con otro si se produce una doble tributación como resultado de la incorrecta aplicación del principio de operación vinculada. En este caso, si los Estados contratantes no pudieran ponerse de acuerdo están obligados a cumplir la decisión de un consejo constituido al efecto.

La aprobación de este Convenio puede ser un acicate para la eliminación de la doble tributación de las empresas vinculadas en el ámbito de la Unión Europea.

III.4. LA UTILIZACION DE SOCIEDADES NO RESIDENTES INTERPUESTAS: LAS SOCIEDADES BASE Y LAS SOCIEDADES INSTRUMENTALES.

III.4.1. Las sociedades base.

La utilización de este tipo de sociedades constituye una práctica de elusión y evasión fiscal internacional muy frecuente, cuya principal característica es la creación de una "sociedad pantalla" en un paraíso fiscal. Desde una perspectiva fiscal, la función de esta sociedad es la de recibir rentas por vía directa de países en los que existe una fuerte represión de las prácticas de elusión y evasión (sin su existencia las rentas serían percibidas directamente por el contribuyente) y colocar dichas rentas al amparo de la imposición de los países donde reside.

La utilidad de este tipo de sociedades, fuera ya de los aspectos fiscales, se centra en la posibilidad de evitar, mediante las mismas, rigideces de financiación de las operaciones internacionales, al eliminar las limitaciones y procedimientos onerosos impuestos por la legislación del país de residencia (por ejemplo, control de cambios o sistemas de autorización).

La sociedad pantalla es una entidad que goza de personalidad jurídica propia reconocida como tal en el país de su domicilio fiscal; este hecho

justifica la protección que recibe la imposición en el país de residencia del contribuyente. De esta manera, la renta escapa a la imposición "mundial" (renta obtenida en países fuera del que es residente el sujeto pasivo) a la que el contribuyente está, por regla general, sujeto en su país de residencia. A pesar de todo, la renta puede ser gravada (normalmente bajo la forma de retención en la fuente) en el país de origen de la misma. Este tipo de imposición puede suponer un gran ahorro por estar gravada a tipos ventajosos o puede ser nula en función de la aplicación de un Tratado o Convenio o alguna otra razón.

La ventaja fiscal fundamental es que los rendimientos amparados en el paraíso fiscal no son distribuidos durante mucho tiempo.

En este sentido los contribuyentes se apoyan en este hecho plantea únicamente un problema de diferimiento del impuesto. En cambio para las autoridades fiscales no sólo es esto, pues no está justificada la desviación de rentas. Las rentas transferidas a una sociedad pantalla pueden escapar a la imposición gracias a un especial mecanismo de protección, que en ocasiones se denomina de "segundo grado" (Gutiérrez Sánchez et al., 1993). La consecución de este grado implica la modificación de la calificación del rendimiento con el objetivo de beneficiarse de las exenciones previstas en los convenios fiscales, las disposiciones internas del país de residencia del contribuyente y otros mecanismos.

Así, la sociedad base puede bien (Gutiérrez de Pablo, 1995):

- reinvertir el beneficio en el propio país de residencia, aprovechando la confidencialidad que ofrecen a los inversores los paraísos fiscales;
- reinvertir las ganancias en otro país;
- reinvertir en el país de residencia del contribuyente como un préstamo sometido al pago de intereses, que pueden ser gasto deducible fiscalmente para la sociedad;
- declarar las ganancias de capital, cuando por el paso del tiempo haya transcurrido el plazo para tributar y dicha renta se encuentre exenta en el país destino.

III.4.2. Las sociedades instrumentales.

Se trata de sociedades conductoras o intermedias, sociedades financieras o sociedades holding (8), persiguen reconducir los beneficios

generados en un país de alta tributación hacia aquél en que están situadas con el fin de evitar la presión fiscal del país de origen, y desde ahí, trasladarlos, en último lugar, a la sociedad base, localizada en el paraíso fiscal. De esta forma, el beneficio que se ha generado en el país de alta tributación quedará sujeto a las normas del país intermedio. Si bien es cierto que los beneficios pueden ser gravados en el país de la fuente, gracias a los convenios bilaterales de doble imposición, la tributación puede ser muy baja y a veces inexistente en función del tipo de inversión que la empresa en cuestión trate de planificar fiscalmente.

Por ello, una de las características de estas sociedades instrumentales es el estar situadas en países que posean una amplia red de convenios suscritos con otros Estados y que en su legislación fiscal figuren ventajas para ciertas sociedades no residentes.

Uno de los usos más frecuentes de estas sociedades en nuestro país es la de la intermediación en la cesión del uso de intangibles, puesto que la reducida inversión en investigación obliga a los empresarios a pagar gran cantidad de cánones en concepto de tecnología (Carrasco Reija y Carrasco Reija, 1993). Este hecho ha dado lugar a que España no siga el criterio general adoptado en los convenios de hacer tributar los cánones exclusivamente en el país de residencia del beneficiario, o lo que es lo mismo, del titular del intangible, sino que ha impuesto una tributación compartida. Salvo el convenio suscrito con Hungría, España reconoce el derecho principal de gravar los cánones al país de residencia del beneficiario, sin embargo admite la tributación en el Estado de la fuente, con un límite de un tanto por ciento que varía según los convenios (Pérez Rodilla, 1994).

El mecanismo que está especialmente dirigido a la lucha contra las sociedades base se denomina "búsqueda del fondo sobre la forma".

Consiste en que, para evitar el rodeo abusivo de las normas legales, en muchos casos lo que prevalece es la realidad económica y social sobre la letra de las disposiciones legales o contractuales.

En España existen mecanismos en la legislación interna para evitar los casos más agresivos de elusión fiscal, recogidos en los artículos 24 y 25 de la Ley General Tributaria, si bien, hay que decir que son instrumentos muy poderosos para evitar el abuso de formas, no han sido muy utilizados por la Administración española, ni por la

judicatura quizá por la escasa formación en estos temas de esta última.

III.5. La subcapitalización como fórmula para eludir el pago de impuestos.

Esta práctica responde a la problemática de la financiación de las empresas con fondos propios o su alternativa, fondos ajenos (se refiere a que un excesivo uso de recursos ajenos por parte de la empresa puede hipotecar su rentabilidad), presentándose cuando la dependencia de capitales ajenos (préstamos, créditos, empréstitos) es elevada en comparación con lo deseable desde una óptica estructuralmente económico-empresarial. Adquiere especial importancia la preferencia por capitales ajenos cuando se debe a una simple apariencia (capitalización disimulada, falso endeudamiento), ya que bajo la apariencia de recursos ajenos se encubre una auténtica financiación con recursos propios por motivos principalmente fiscales.

Este fenómeno se presenta normalmente entre empresas vinculadas. La fórmula más utilizada consiste en el endeudamiento para financiar a una filial, ya que ésta deducirá los intereses pagados a la hora de calcular sus beneficios gravables.

La matriz extranjera estará normalmente sometida a una retención en la fuente por los intereses cobrados; no obstante, si el país pertinente ha suscrito Convenios de doble imposición, las retenciones se verán notablemente reducidas.

Por esta vía, los grupos de empresas multinacionales pueden minimizar la carga fiscal total del grupo que soportan, distribuyéndola entre los diversos Estados.

Otra de las consecuencias fiscales sería la diferente consideración que tendrían las retribuciones ante una u otra forma de financiación; así, la aparente financiación ajena se retribuye mediante intereses y la propia mediante dividendos del receptor. Los intereses se consideran gastos deducibles, mientras que los dividendos no tienen esta naturaleza.

Las medidas antisubcapitalización parten de las cauteías que recomienda la OCDE recogidas en la Decisión del Consejo de 26 de noviembre de 1986, cuales son:

- Si el ratio de endeudamiento es elevado, examinar si el préstamo tiene como finalidad cubrir necesidades de financiación a largo plazo.

- Si su importe se ha calculado proporcionalmente al número de accionistas que lo han hecho.
- Si su finalidad es mejorar la situación financiera de la sociedad.
- Si los intereses sobrepasan el tipo normal de mercado.

No obstante, estos factores no constituyen en sí una prueba definitiva, lo que crea inseguridad cuando se presenta esta situación.

Las medidas antisubcapitalización adoptadas por España consisten en establecimiento de un ratio fijo de endeudamiento máximo de las filiales. Así, en el Real Decreto 1841/1991, su disposición adicional 2ª establece, en relación con el endeudamiento con entidades residentes vinculadas, que el coeficiente a que se refiere el artículo 16.9 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, será dos.

El coeficiente se aplicará sobre el valor medio del capital fiscal en el ejercicio y el resultado obtenido se comparará con el endeudamiento medio directo o indirecto remunerado habido en el ejercicio con una persona o entidad no residente en los términos a que hace referencia el artículo 16 apartados 4 y 5 de la Ley 61/1978. Los intereses correspondientes al exceso de éste sobre aquél tendrán la consideración, a efectos fiscales, de dividendos.

Se exceptúan de esta regla aquellas entidades que por norma legal deban tener un determinado volumen de recursos propios en relación con las inversiones realizadas y los riesgos asumidos.

En la Unión Europea cada Estado Miembro, al igual que en el caso español, tiene propio ratio fijo de endeudamiento, a excepción de Reino Unido que no existe un ratio fijo en su legislación que permita delimitar de forma taxativa si existe un caso de subcapitalización. Esto lleva a pensar que las medidas para solucionar este problema dependen de diversos factores, (Gutiérrez de Pablo) tales como el tipo de sociedad de que se trate, la documentación acreditativa de empresas análogas... etc.

III.6. DISPOSICIONES DE CARACTER ESPECIFICO PARA LUCHAR CONTRA EVASION Y ELUSION INTERNACIONALES.

III.6.1. Inversión de la carga de la prueba.

Se refiere a que cuando una persona física o jurídica que esté domiciliada o establecida en un

territorio de régimen fiscal privilegiado, las autoridades no admiten como gastos deducibles los intereses, descuentos y otros productos de obligaciones, créditos etc. para la aplicación del impuesto, salvo que el deudor aporte la prueba de que los gastos se corresponden a operaciones reales y que no presentan un carácter anormal o exagerado.

III.6.2. Disposiciones del tipo "Subsección F".

Este tipo de normas consisten en la tributación en el país de origen por las rentas obtenidas (beneficios distribuidos y no distribuidos) en un país de baja tributación, en tanto no provengan de una actividad empresarial real y directa en dicho país. Se trata de un sistema de transparencia fiscal.

Este tipo de medidas están incluidas en la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

III.6.3. La expatriación

La expatriación por motivos fiscales (se trata de personas que residiendo en un país puedan alegar la residencia en el extranjero para obtener los beneficios fiscales de este último), para el caso español, sólo admite dos tipos de medidas (Brións, 1993); (Gutiérrez Sánchez et al., 1993):

1. Reforzar los mecanismos de inspección para asegurar que la expatriación sea efectiva (es decir, que no es emigración ficticia). Se trata un problema de hecho y no de derecho. Las características en las que se debe poner mayor interés, en este sentido, se centran en el intercambio de información con terceros países, el reforzamiento de las actuaciones inspectoras en relación con los temas de residencia y en la aplicación, en su caso, de los mecanismos previstos en los artículos 24 y 25 de la Ley General Tributaria, ya comentados.
2. Establecimiento de normas que permitan la mantener el gravamen personal en relación con determinados rendimientos obtenidos en el país del que se expatrió durante un plazo limitado tras la expatriación. Ello puede reducir los beneficios derivados de la expatriación en términos que no lleguen a crear inequidades, siempre y cuando esa forma de tributación se limite a:

- rendimientos obtenidos en este país,
- derivados de fuentes situadas en él;
- con fuerte conexión con el mismo.

Las autoridades españolas han optado por la técnica de extender la definición de residencia, recogida en los artículos 11 y 12 de la LIRPF, para contribuir por obligación personal, aunque esta medida es peligrosa por las inequidades que se derivan de atraer artificialmente a España a personas que realmente no tienen conexión con ella.

III.6.4. *Sociedades de artistas y deportistas.*

Se trata de disposiciones que tratan de disuadir a los artistas (profesionales del espectáculo y del deporte) de constituirse en sociedad domiciliada en paraísos fiscales mientras realicen su actividad en un país de alta fiscalidad.

En España están reguladas en el artículo 70.1 de la LIRPF.

III.6.5. *Fondos para invertir "offshore".*

Este tipo de medidas para luchar contra el fraude fiscal internacional consisten en combatir la situación de acumulación de rendimientos en el extranjero derivados de inversiones de cartera de carácter pasivo frecuentemente utilizado por instituciones financieras a través de fondos denominados mutuales, tales como los trust y vehículos de inversión similares, situados en paraísos fiscales. La situación de estos fondos en un país de tributación privilegiada permite a los inversores la exención plena del impuesto sobre los rendimientos en el país de residencia hasta la disposición de la participación por parte de aquéllos, momento en el que tributarían como incremento de patrimonio como ocurre en el caso español, donde se aplicarían los coeficientes reductores de la plusvalía que, al cabo de determinados años, quince en el caso de fondos de participación, tendrían la condición de exentos.

A los ojos de la Administración tributaria esta práctica no se considera justa porque se trataría mejor a los partícipes que a los accionistas, propietarios de terrenos u obligacionistas, a la vez que supondría una gran disminución de la recaudación y agravios en la equidad del sistema impositivo.

En este sentido propugna el establecimiento de normas encaminadas a penalizar la acumula-

ción de beneficios generados en inversiones pasivas y no distribuidos, a compensar el beneficio obtenido mediante el diferimiento a través del pago de intereses de demora o a imputar al inversor español los beneficios obtenidos a través del vehículo de inversión. Este último sistema es el más generalizado y permitiría importar a los residentes en España los rendimientos obtenidos a través de entidades de inversión de tipo pasivo en el extranjero.

IV. LA UTILIZACION DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL. ESPECIAL REFERENCIA AL CASO ESPAÑOL.

Una de las formas básicas de planificación fiscal consiste en el conocimiento a fondo de los Convenios y Tratados suscritos con otros países para conocer cuales son las ventajas e inconvenientes que se presentan ante la inversión u operación económica a realizar por la persona física o jurídica. Conviene antes de entrar en el tratamiento del tema establecer las diferencias entre doble imposición jurídica y doble imposición económica en el ámbito internacional.

La doble (múltiple) imposición jurídica internacional (doble imposición tradicional) se produce cuando las autoridades fiscales de dos o más países sujetan a tributación, de forma recurrente, hechos con la misma base (renta) y el mismo sujeto pasivo, de forma que una persona (física o jurídica) queda sujeta a una carga fiscal mayor que si estuviera sujeta solamente a una potestad tributaria (Spitz, 1993).

La doble imposición económica internacional se produce cuando una misma renta se sujeta a gravamen por dos o más impuestos semejantes en personas distintas.

Este es el caso típico de los dividendos intersocietarios, mediante los cuales se genera un beneficio que ha sido gravado por el impuesto sobre sociedades, y vuelve a ser gravado de nuevo en manos de los accionistas.

No existe unanimidad entre los Estados respecto a cuál debe ser la forma de resolver el problema planteado por la doble imposición internacional. La doctrina hacendística y la práctica fiscal han propuesto una variada serie de méto-

dos destinados a eliminar, o al menos atenuar, la doble imposición internacional.

Hasta el momento, España ha firmado aproximadamente una treintena de convenios y están en proceso de negociación otros, todos ellos referidos a países desarrollados de nuestro entorno. Esto significa que la normativa interna española para evitar la doble imposición será sustituida por la prevista en los convenios suscritos entre el país correspondiente y España.

La mayoría de los tratados han usado la terminología del modelo de la OCDE fijado por las convenciones de 1963/1967 (modificado por el Modelo/77 y actualmente nuevamente corregido por el Comité Fiscal para Asuntos Fiscales de la OCDE que ha concluido y publicado un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición, Modelo/92).

Dependiendo del convenio de que se trate se pueden aplicar unos métodos u otros en virtud de las cláusulas firmadas en dicho convenio y dependiendo del problema de doble imposición de que se trate (Briones, 1993).

España al igual que los demás países que han suscrito convenios de doble imposición, no ha llegado a un acuerdo sobre qué método deber ser el óptimo para evitar la doble imposición. Prueba de ello es que en el modelo de Convenio de la OCDE de 1977 y el anteriormente mencionado de 1992, que ha sido seguido por la mayoría de los países desarrollados, y concretamente por España, contiene dos alternativas: el método de imputación ordinaria y el método de exención con progresividad (9).

También, se recogen estos métodos alternativos en la Directiva del Consejo de la Comunidad Europea, ahora Unión Europea, de 23 de julio de 1990 (90/435/EEC) relativa al tratamiento de los dividendos matriz-filial. El artículo 4º de dicha directiva permite a los Estados miembros elegir entre el método de exención o el método de imputación limitada con crédito por los impuestos subyacentes (10).

En tiempos precedentes, la mayoría de los países de la CEE utilizaban el método de imputación. Sin embargo, actualmente, se ha producido una evolución en la mentalidad de las Administraciones tributarias comunitarias, que se muestra en la normativa de adaptación a la directiva comunitaria matriz-filial de nueve países comunitarios, además de España. De estos

nueve, cinco han optado por el sistema de exención (Francia, Bélgica, Italia, Luxemburgo y Holanda); Alemania, aunque con alguna objeción utiliza también dicho método en términos prácticos; y sólo tres países (Dinamarca, Irlanda y Gran Bretaña) han optado, al igual que España (mediante la Ley 29/1991 que adaptó la legislación española a la Directiva comunitaria 90/435/EEC), por el método de imputación, con excepción de la Hacienda Foral de Vizcaya, que ha optado por el método de exención.

En términos del derecho comparado, no estrictamente comunitario, se puede constatar que el método de imputación ha sido defendido principalmente por países de alto nivel de desarrollo y claramente exportadores de capital. Su principal defensor ha sido Estados Unidos, que ha tratado de evitar, a través de su política fiscal, que sus residentes inviertan en el extranjero por motivaciones fiscales.

Por el contrario, el método de imputación ha sido fuertemente criticado por los países importadores de capital, ya que cualquier incentivo proporcionado por dichos países para atraer inversiones será neutralizado por el país de residencia del inversor, ya que toda reducción de impuestos en el país de destino irá acompañada de un aumento del impuesto en el país exportador de capital. Por este motivo, estos países defienden el método de exención con progresividad, tratando de garantizar que todos los inversores en un determinado país tengan un tratamiento fiscal semejante, sin que se vean afectados por los impuestos que pudieran existir en su país de residencia.

Cabe establecer la cuestión de si la decisión adoptada de utilizar el método de imputación ha sido equivocada o no. En opinión de diversos autores expertos en planificación fiscal internacional, la opción ha sido equivocada ya que la utilización de este método no es más que una traba adicional a la movilidad de las empresas, por los motivos que se exponen a continuación (11).

La empresa española tiene dos grandes problemas de cara a la competitividad: carece de la dimensión adecuada para hacer frente al reto del mercado único y competir en igualdad de condiciones con otras empresas de mayor dimensión, y no tiene la experiencia internacional suficiente para competir en los mercados internacionales.

Todo ello hace imprescindible que las empresas españolas empiecen a acometer el reto de un mayor acercamiento a los mercados internacionales, creación de sucursales y filiales en el extranjero, participación en empresas extranjeras y adquisición de las mismas cuando sea posible.

V. CONCLUSIONES.

A modo de conclusión puede establecerse que, la apertura internacional de nuestra economía y la reciente liberalización de los movimientos de capitales amplían las posibilidades de llevar a la práctica esquemas fiscales internacionales y en la Unión Europea. Por ello la planificación fiscal internacional es indispensable para toda empresa que realice una actividad fiscal exterior, pero siempre dentro de la legalidad de las normas tributarias.

Las prácticas de elusión y evasión impositivas a nivel internacional son muy frecuentes, al establecerse estas conductas al amparo de normas que no están específicamente destinadas a una determinada situación, incluso incurriendo en el abuso de las formas jurídicas.

Estas prácticas anteriormente citadas deben combatirse por el ordenamiento jurídico mediante medidas adecuadas, para ello la Administración tributaria debe huir de normas de carácter general y establecer normas especiales antielusión-antievasión.

Las autoridades fiscales españolas deberían reaccionar ante el hecho de esta mayor utilización de las estrategias internacionales, adoptando una postura más flexible para una mejor adaptación e integración de nuestro sistema fiscal al de los países nuestro entorno no sólo los países comunitarios, para evitar que el factor fiscal actúe como elemento distorsionador, o condicionante de determinadas estructuras inversoras y de organización empresarial.

En opinión de muchos expertos en materia de planificación fiscal internacional y europea, se debería aprovechar la próxima reforma del Impuesto sobre Sociedades para mejorar en gran medida nuestro sistema de tributación internacional, en el sentido de dotar de una mayor seguridad jurídica al inversor que le permita en definitiva restar el mayor riesgo posible a las alternativas que se planteen.

NOTAS

(1) Se debe establecer una aclaración en este punto. La utilización de esquemas de planificación fiscal por parte del Estado español pueden ser a nivel internacional y en el ámbito de la Unión Europea. En este último caso la planificación adquiere distintos matices con motivo de la creación de mercado interior y sobre todo de la liberalización de los mercados de personas, capitales y mercancías, a los que se hará referencia posteriormente.

(2) Para evitar ser repetitivos, en adelante, únicamente se utilizará el término inversión, aunque podría perfectamente referirse a cualquier tipo de transacción económica sujeta a impuestos.

(3) En este aspecto, la Administración tributaria española está empezando a avanzar, que hasta la fecha había permanecido hermética a las consultas de los inversores españoles, dado que el régimen de consultas vinculante previsto en la Ley General Tributaria no es aplicable a las inversiones españolas en el extranjero.

(4) A pesar de que no existe unanimidad en la doctrina hacendística sobre la diferenciación entre conductas evasoras y fraudulentas, se consideran en este trabajo dichas conductas identificadas, pues su diferenciación sobrepasa los límites del mismo. Para más información ver (Burgio, 1985, pág.571).

(5) Adoptamos la postura de González Poveda recogida en el Prólogo del libro "La planificación fiscal internacional de Leticia Carrasco Reija y Joaquín Carrasco Reija (1993).

(6) Estos casos de elusión y evasión están derivados de la necesidad de respetar, en todo caso, los límites establecidos por el ordenamiento comunitario y la posible incompatibilidad con el mismo del régimen de las "operaciones vinculadas" en el IVA.

(7) Ver para mayor información ver Falcón y Tella (1994).

(8) La definición de dichos tipos de sociedades esta contenida en Carrasco Reija y Carrasco Reija (1993).

(9) De forma somera se procederá a definir ambos métodos. El método de imputación consiste en el gravamen, por parte del país residencia, de la totalidad de las rentas (con independencia de su país de origen), permitiendo una deducción en la cuota resultante de este impuesto de los importes efectivamente satisfechos en el extranjero por rentas sujetas y gravadas en el país de residencia.

Por su parte el método de imputación ordinaria se caracteriza porque la deducción permitida como crédito fiscal imputado (impuesto pagado en el extranjero) no podrá nunca exceder del importe de la cuota que correspondería pagar en el país de residencia, si la renta procede del extranjero se hubiera obtenido en aquél (calculado antes de aplicar la deducción).

El método exención consiste en gravar la renta correspondiente de forma exclusiva en uno de los países implicados en la operación, quedando exenta en los restantes. Esto supone la renuncia de un Estado a la percepción de un impuesto que tiene establecida. La cesión de la soberanía fiscal se justifica en términos de reciprocidad, es decir, se establece la exención en idénticas condiciones en los demás países.

La exención con progresividad tiene lugar cuando se da exención en el país destino, y consiste en conceder la exención en el país de residencia de las rentas procedentes del extranjero, pero éstas se suman a las demás rentas del contribuyente a efectos de determinar los posibles tipos progresivos de gravamen, que se aplicarán únicamente a la renta no exenta en el país de destino.

(10) Este método permite la compensación de impuestos extranjeros, no sólo de los que se han soportado como contribuyentes, sino también de los que se han soportado desde un punto de vista económico.

El ejemplo más característico de este sistema consiste en su utilización para evitar, a nivel internacional, la doble imposición económica de dividendos permitiendo que el accionista se beneficie, en su país de residencia, de un crédito fiscal de los impuestos pagados por la sociedad extranjera de sus beneficios, además del crédito fiscal que le corresponde por la tributación de los dividendos en el país de origen de los mismos.

(11) Para un mayor tratamiento de este aspecto ver la sección de opiniones del número 41 de Perspectivas del Sistema Financiero de la FIES.

BIBLIOGRAFIA

- Albi Ibañez, Emilio (1990): "Elusión y evasión fiscales: La investigación económica", Hacienda Pública Española, nº 115, pág. 251-265.
- Albi Ibañez, Emilio (1993): "Estrategias de planificación fiscal internacional: instrumentos financieros", Perspectivas del Sistema Financiero, nº 41, FIES, pág. 7-33.
- Banedes Pla, Nuria et al. (1994): "Efusión fiscal internacional y tratamiento en la legislación española", Actualidad Financiera, nº 33, pág. 304-338.
- Briones Fernandez, Luis (1993): "Consecuencias fiscales en España de la planificación fiscal de las inversiones españolas en el extranjero", Perspectivas del Sistema Financiero, nº 41, FIES, pág. 33-71.
- broad, Edgar (1993): "Estudio comparativo de los Tratados para evitar la doble imposición, firmados por España desde la perspectiva de la planificación fiscal" Impuestos, nº 15-16, pág. 47-62.
- Burgio, M.B. (1985): "La Comunidad europea y la evasión fiscal", Hacienda Pública Española, nº 96, pág. 567-580.
- Caro, Anibal y Alarcon, Jose L. (1995): "Canarias. El paraíso fiscal", Monografías de Carta Tributaria, nº 216, 1 de Enero de 1995.
- Carrasco Reija, Leticia y Carrasco Reija, Joaquin (1993): La Planificación Fiscal Internacional, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- Cavestany manzanedo, M.A. (1993): "El treaty Shopping en el modelo de convenio de la OCDE de 1992", Impuestos, nº 15-16, pág. 6-22.
- Corona, J.F. y Varela F. (1989): La armonización fiscal en la Comunidad Europea, Ed. Ariel, Barcelona.
- De Juan Peñalosa, José L. (1993): "Modelo/92", Impuestos, nº 15-16, pág. 22-47.
- Falcon y Tella, Ramon (1994): "Riesgos de efusión impositiva en la Unión Europea". Conferencia pronunciada en el curso de verano de la UIMP titulado "Evasión y Fraude Fiscal" dirigido por el Profesor Jaime García Añoveros. Septiembre. Santander.
- Gutierrez de Pablo, Gonzalo (1995): "Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención", Impuestos nº 10, pág. 3-31.
- Gutierrez SaNCHEZ, Juana M^a et al (1993): "Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal", Impuestos, nº 22, pág. 4-23.
- Perez Rodilla, Gerardo (1994): "El fraude y la evasión fiscal internacional". Conferencia pronunciada en el curso de verano de la UIMP titulado "Evasión y Fraude Fiscal" dirigido por el Profesor Jaime García Añoveros. Septiembre. Santander.
- Spitz, Barry (1992): Planificación Fiscal Internacional. Ed. Deusto, Bilbao.