



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Título del Trabajo Fin de Grado: Paraísos fiscales: Impacto y Regulación en el Contexto Internacional y Nacional.

Presentado por:

Silvia Rubio Modrego

Tutelado por:

Covadonga Mallada Fernández

Valladolid, 15 de Noviembre de 2024

RESUMEN

En el contexto de la globalización económica, los paraísos fiscales han emergido como un desafío significativo para la transparencia y la justicia tributaria. Este trabajo final de grado examina el impacto de los paraísos fiscales tanto a nivel internacional como nacional, y cómo el marco regulatorio aborda este problema. Se explorarán las estrategias legislativas, tanto preventivas como punitivas, destinadas a contrarrestar el uso de estos refugios fiscales. Además, se analizará el rol de diversas autoridades y organizaciones en la implementación de mecanismos de supervisión y combate contra los paraísos fiscales, abarcando tanto instituciones públicas como privadas a nivel nacional e internacional.

ABSTRACT

In the context of economic globalization, tax havens have emerged as a significant challenge to transparency and tax justice. This final degree project examines the impact of tax havens at both the international and national levels and how the regulatory framework addresses this issue. It will explore legislative strategies, both preventive and punitive, aimed at counteracting the use of these fiscal shelters. Additionally, the role of various authorities and organizations in implementing oversight and combat mechanisms against tax havens will be analyzed, covering both public and private institutions at the national and international levels.

PALABRAS CLAVE

Paraíso fiscal, listas de Paraísos Fiscales, globalización, armonización fiscal, organismos nacionales, organismos internacionales, intercambio de información y cooperación internacional.

KEY WORDS

Tax haven, lists of Tax Havens, globalization, tax harmonization, national organizations, international organizations, information exchange and international cooperation.

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUCCIÓN. | 3 |
| 2. MARCO TEÓRICO. | 4 |
| 2.1. Contexto. | 4 |
| 2.2. Definición y características de los Paraísos Fiscales. | 6 |
| 2.3. Listas de los Paraísos Fiscales. | 10 |
| 2.3.1. <i>Lista de Paraísos Fiscales para la OCDE</i> | 11 |
| 2.3.2. <i>Lista de Paraísos Fiscales para la Unión Europea.</i> | 14 |
| 2.3.3. <i>Lista de Paraísos Fiscales para España.</i> | 17 |
| 2.4. Marco Fiscal Español. | 20 |
| 2.4.1. <i>Fraude de la Ley General Tributaria.</i> | 24 |
| 2.4.1.1. <i>Conflicto en la aplicación de la norma.</i> | 27 |
| 2.4.1.2. <i>Simulación.</i> | 28 |
| 2.4.1.3. <i>Economía de opción.</i> | 31 |
| 2.4.2. <i>Influencia de los paraísos fiscales en nuestra normativa.</i> | 31 |
| 2.4.2.1. <i>Impuestos directos.</i> | 33 |
| 2.4.2.1.1. <i>Ley del Impuesto sobre Sociedades.</i> | 33 |
| 2.4.2.1.2. <i>Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.</i> | 37 |
| 2.4.2.1.3. <i>Ley sobre el Impuesto de la Renta de los No Residentes.</i> | 39 |
| 2.4.2.2. <i>Impuestos indirectos.</i> | 41 |
| 2.4.2.2.1. <i>Ley del Impuesto del Valor Añadido.</i> | 41 |
| 2.4.2.2.3. <i>Disposición Adicional Primera Ley 26/2006.</i> | 44 |
| 3. MEDIDAS ANTIELUSIÓN EN LA FISCALIDAD. | 45 |
| 3.1. Convenios de Doble Imposición. | 45 |
| 3.1.1. <i>Modelo de la OCDE.</i> | 47 |
| 3.1.2. <i>Modelo de la ONU.</i> | 49 |
| 3.2. Acuerdos de Intercambio de Información. | 51 |
| 4. PRINCIPALES ORGANISMOS IMPLICADOS EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL. PARA LA ERRADICACIÓN DE LOS PARAÍOS FISCALES. | 54 |
| 4.1. Plano internacional. | 54 |
| 4.1.1. <i>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.</i> | 54 |
| 4.1.2. <i>Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información.</i> | 60 |
| 4.1.3. <i>Consejo de Estabilidad Financiera.</i> | 61 |
| 4.1.4. <i>Grupo de Acción Financiera Internacional contra el Blanqueo de Capitales.</i> | 61 |
| 4.2. Plano nacional. | 62 |
| 4.2.1. <i>Secretaría de la Comisión.</i> | 63 |
| 4.2.2. <i>Servicio Ejecutivo de Prevención del Blanqueo de Capitales.</i> | 64 |
| 5. PANDORA PAPERS. | 66 |
| 6. CONCLUSIONES. | 68 |
| 7. BIBLIOGRAFÍA. | 73 |

1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se abordará la relevancia de los paraísos fiscales en el contexto de la globalización económica actual, debido a su considerable impacto en la integridad y equidad de los sistemas tributarios internacionales. Este estudio se organiza en varios bloques fundamentales que examinan diferentes aspectos relacionados con los paraísos fiscales y las estrategias para combatir el fraude fiscal.

Primero, se desarrollará un bloque dedicado a la definición y contextualización del concepto de paraíso fiscal. Se analizará cómo estos territorios facilitan prácticas fiscales perjudiciales y la evasión de impuestos. Se revisarán las listas internacionales elaboradas por organizaciones como la OCDE, la Unión Europea y las autoridades españolas, que identifican y clasifican estos territorios. Además, se profundizará en la normativa española vigente que regula las relaciones financieras con paraísos fiscales, destacando las disposiciones legales y los criterios aplicables para su identificación y regulación.

En segundo lugar, en un bloque más extenso, se abordarán los principales organismos implicados en la lucha contra el fraude fiscal, tanto a nivel nacional como internacional. A nivel nacional, se destacará el papel del SEPBLAC (Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias) y la Secretaría de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. Se describirán sus funciones y estrategias para detectar y prevenir actividades ilícitas relacionadas con paraísos fiscales. En segundo lugar, en un bloque más extenso, se abordarán los principales organismos implicados en la lucha contra el fraude fiscal, tanto a nivel nacional como internacional, siendo fundamental debido al papel clave que desempeñan en la identificación y combate de las actividades ilícitas que a menudo están asociadas a los paraísos fiscales. Así, a nivel nacional, se destacará el papel del SEPBLAC (Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias) y la Secretaría de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. Se describirán sus funciones y estrategias para detectar y prevenir actividades ilícitas relacionadas con paraísos fiscales.

A nivel internacional, se examinarán la OCDE, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, el Consejo de Estabilidad Financiera y el Grupo de Acción Financiera Internacional contra el Blanqueo de Capitales (GAFI), resaltando sus directrices, evaluaciones y esfuerzos para promover la transparencia fiscal global.

En tercer lugar, se desarrollará un bloque dedicado a las medidas antielusión fiscal, enfocándose en los convenios de doble imposición y los acuerdos de intercambio de

información. Se discutirá cómo estos instrumentos legales facilitan la cooperación internacional para combatir la evasión fiscal y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en diferentes jurisdicciones. Se analizarán las implicaciones de estos acuerdos y su eficacia en la lucha contra la elusión y la evasión fiscal.

Finalmente, en el último bloque temático, se abordará el caso de los Papeles de Panamá como un ejemplo emblemático de las estructuras offshore utilizadas para evadir impuestos y ocultar activos financieros. Se discutirá el impacto de estas revelaciones en la regulación financiera y la transparencia fiscal a nivel global, así como las implicaciones legales y éticas de dichas prácticas.

Los paraísos fiscales han adquirido gran relevancia en la actualidad debido a la intensificación de las demandas de transparencia financiera y a los esfuerzos por frenar la evasión fiscal en un mundo cada vez más interconectado. La cooperación internacional y los avances tecnológicos han hecho más complicado ocultar capitales, mientras que la atención mediática y la presión social exigen que las grandes empresas y las personas con mayores recursos cumplan con sus obligaciones fiscales. Como resultado, los paraísos fiscales se han convertido en un tema central en el debate sobre la justicia económica y la equidad global, lo cual ha llevado a un escrutinio y una acción sin precedentes para abordar los desafíos que representan los paraísos fiscales. Por tanto, investigar y comprender estas dinámicas es esencial para desarrollar estrategias efectivas que promuevan la transparencia y la justicia fiscal a nivel global.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Contexto.

Para lograr comprender el funcionamiento de los paraísos fiscales y su complejidad, debe abordarse en un primer momento las numerosas transformaciones que han ido sucediéndose en la economía global a lo largo de las últimas décadas, incluyéndose la globalización económica, el avance tecnológico, la desregulación financiera, la creciente movilidad de capitales, y la expansión de los mercados financieros internacionales. Estos cambios han facilitado la interconexión entre economías, permitido la creación de complejos instrumentos financieros, y aumentado las oportunidades para la planificación fiscal agresiva y el uso de paraísos fiscales por parte de corporaciones y individuos adinerados. Todo este conjunto de circunstancias, ha supuesto una alteración en la forma en que los agentes económicos interactúan entre sí, dando lugar a nuevas formas de

negocio y a la creación de productos financieros innovadores, afectando la complejidad y el funcionamiento de los paraísos fiscales.

El término originario, ofrecido en inglés, responde a "tax haven," siendo su traducción "refugio fiscal". Sin embargo, fue erróneamente interpretado por los franceses, quienes confundieron "haven" (refugio) con "heaven" (paraíso), lo cual dio lugar al uso generalizado del término "paradis fiscal." Autores como Chavagneux y Palan¹ señalan que la historia de los paraísos fiscales está rodeada de mitos y relatos ficticios. Estas narrativas no solo suelen involucrar a figuras destacadas del mundo financiero, criminal o de los servicios de inteligencia, sino que también muchas de las explicaciones sobre su origen y evolución han sido fabricadas.

A pesar de estas leyendas, se considera que los paraísos fiscales tienen su origen a mediados del siglo XIX en territorios bajo la influencia británica. Fue la legislación de esa época la que facilitó la creación de los llamados territorios "offshore," particularmente en antiguas colonias del Caribe y en las islas del Canal. El proceso de descolonización es esencial para entender el establecimiento de estos territorios como centros con una tributación mínima o inexistente, lo que posteriormente permitió su consolidación como paraísos fiscales.

Sin embargo, el concepto de paraíso fiscal alcanza una mayor concreción en la década de los años sesenta. Como punto de partida, debe referenciarse la década de los años sesenta, en la cual se vivió una crisis estructural que rompió el crecimiento económico vivido en la posguerra. Este acontecimiento dificultó a un gran número de empresas, mantener su rentabilidad, haciendo necesario realizar una recomposición a través de reformas legislativas en materia económica.

En este punto, las medidas que comenzaron a aplicarse se apoyaban en una base teórica del neoliberalismo, según MARTÍNEZ SELVA², este modelo político, se encuentra caracterizado por sus profundas repercusiones económicas, sociales y culturales, favoreciendo la globalización económica de grandes corporaciones mientras excluye principalmente a los países y regiones subdesarrolladas. Esta dinámica cierra oportunidades de desarrollo para comunidades enteras, debilitando así la cohesión del Estado y los capitales nacionales; como respuesta, surge la necesidad de una alternativa que se oponga a este modelo. La expansión global del neoliberalismo ha sido impulsada, en gran medida,

¹ Chavagneux, C., & Palan, R. *Historia de los paraísos fiscales y su relación con grandes figuras del mundo financiero y criminal*. En *Los paraísos fiscales: mitos y realidades*. La Découverte. 2007 (p.34)

² Martínez Selva, J. M. *Los paraísos fiscales y la economía neoliberal*. Revista Española de Economía. 2021 (p.93)

por instituciones como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, afectando especialmente a los países del Tercer Mundo.

En este marco del neoliberalismo, el objetivo primordial consistía en restaurar la tasa de ganancia, representando el porcentaje de retorno sobre el capital invertido. De esta forma, dentro del ámbito jurídico, estas tasas se encuentran vinculadas a los paraísos fiscales, pues las empresas y personas trasladan beneficios para reducir su carga tributaria, incrementando así sus tasas de ganancia mediante regímenes fiscales extremadamente favorables. Esto fue acompañado de una desregularización financiera que permitió mayor libertad y flexibilidad a los mercados, eliminando diversas restricciones y controles estatales sobre las actividades financieras, esto facilitó la expansión del capital y las inversiones transnacionales, pero también aumentó la volatilidad y el riesgo financiero a nivel global. El fundamentalismo institucional se manifestó a través de la imposición de políticas de ajuste estructural diseñadas por organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (BM) y la Organización Mundial del Comercio (OMC). Estas políticas promovieron la liberalización del comercio, la privatización de empresas estatales y la reducción del gasto público, con el objetivo de crear un entorno favorable para la inversión extranjera y el desarrollo del sector privado, sin embargo, se tradujo en frecuentes reducciones de los servicios públicos esenciales y un aumento de las desigualdades socioeconómicas.

Finalmente, el modelo de acumulación en el neoliberalismo se centró en la acumulación de capital mediante la reducción de costos laborales y la maximización de los beneficios empresariales. Esto incluyó la flexibilización del mercado laboral, que a menudo se tradujo en la precarización del empleo, la disminución de los salarios y la reducción de los derechos laborales. La concentración de la riqueza y el poder en manos de una élite económica incrementó las disparidades sociales y erosionó la cohesión social.

Por lo tanto, puede concluirse que la conjunción de la crisis económica y las medidas neoliberales alteraron profundamente la configuración de la economía mundial, siendo en este nuevo contexto donde surgieron y se generalizaron los paraísos fiscales, legalizados tanto institucionalmente como de facto.

2.2. Definición y características de los paraísos fiscales.

Debido a la complejidad que presentan los paraísos fiscales, resulta imposible ofrecer una definición universal de los mismos, pues hasta el día de hoy, las instituciones

internacionales que se han encargado de su estudio no han logrado alcanzar un consenso para su definición. Esto se hace evidente al encontrar múltiples formas para hacer referencia a los paraísos fiscales: refugio fiscal o tax heaven, jurisdicción offshore, centros financieros extraterritoriales, etc. Sin embargo, atendiendo a autores como CARRASCO-DORADO³, pueden definirse los paraísos fiscales como “territorios que se caracterizan por ofrecer regímenes fiscales extremadamente favorables, con una baja o nula tributación y un alto grado de secretismo financiero, lo que facilita la ocultación de ingresos y la evasión fiscal por parte de individuos y empresas”.

Autores como CHRISTIAN CHAVAGNEUX y RONEN PALAN⁴, destacan que el término “tax haven” se ha traducido incorrectamente al español como “paraíso fiscal”, cuando en realidad debería referirse a un “refugio fiscal”, dado que estos lugares no son “paraísos” en un sentido literal, sino refugios que permiten a personas y empresas minimizar su carga tributaria de manera legal, aunque a menudo cuestionable desde un punto de vista ético.

La dificultad para definir conceptualmente los paraísos fiscales se debe a que, en determinadas ocasiones, esta tarea está influenciada por los intereses de ciertos países y organizaciones, así como por las diversas características que cada Estado utiliza y los distintos rasgos presentes en los paraísos fiscales actuales. De hecho, se podría argumentar que hay tantas definiciones como paraísos fiscales, pues como ya argumentaba ROSEMBUJ⁵, se trata de un concepto del que todos conocen su acepción y sin embargo nadie acierta en el desarrollo de su definición. Esta idea ha evolucionado a lo largo del tiempo, adaptándose a los desarrollos legales y fiscales internacionales, aunque no hay una definición completamente aceptada, al considerar las características más distintivas de los paraísos fiscales y las aportaciones doctrinales, se podrían definir como aquellas jurisdicciones que presentan niveles de tributación bajos o nulos y donde los operadores económicos gozan del anonimato, protegido por el secreto bancario, mercantil y profesional, respaldado por normas legales o constitucionales.

Cabe señalar que, estas políticas resultan más comunes en países de pequeño tamaño que no disponen de recursos naturales o industriales en los que basar su economía,

³ Carrasco-Dorado, D. *El impacto de los paraísos fiscales en la economía global: Un análisis crítico*. Editorial Jurídica. 2020.

⁴ Chavagneux, C., & Palan, R. *Los paraísos fiscales*. 2007, (p. 18).

⁵ Rosembuj, T., *Fiscalidad Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, (p. 57).

dependiendo exclusivamente de los capitales atraídos a dichas políticas⁶. Los residentes en estas jurisdicciones se encuentran obligados a pagar impuestos, mientras que las entidades extranjeras están exentas siempre y cuando sus actividades comerciales se produzcan dentro del mismo paraíso fiscal. Pues bien, los paraísos fiscales buscan atraer contribuyentes con el fin de potenciar su economía.

A pesar de las complicaciones para formular una definición universal que permita identificar de forma exacta un paraíso fiscal, en estos territorios se identifican unos determinados rasgos que facilitan su reconocimiento. Sin embargo, no todos los territorios considerados como paraísos fiscales cumplen todos los criterios, pues no son figuras estáticas, sino que se hallan en constante evolución y se presentan de distinta manera en cada territorio.

Atendiendo a SERRANO ANTÓN⁷, pueden establecerse las principales características que, suelen darse en gran parte de los paraísos fiscales, de forma más recurrente. En primer lugar, una de las principales características es la existencia de tasas impositivas extremadamente bajas o incluso inexistentes sobre ingresos, ganancias de capital, patrimonio y otros activos financieros. Esta estructura tributaria atrae tanto a individuos como a empresas de todo el mundo que desean reducir su carga fiscal y maximizar sus ganancias económicas. Otra de sus características es la alta protección del secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados por leyes locales; este anonimato dificulta la identificación de los verdaderos propietarios de los fondos y complica la labor de las autoridades fiscales internacionales en la fiscalización y persecución de actividades ilícitas. Por otro lado, aquellas jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales suelen tener un entorno regulatorio flexible y poco exigente, lo cual facilita la creación de estructuras corporativas complejas y la realización de transacciones financieras opacas, permitiendo que las empresas y los individuos eludan impuestos y oculten activos. En relación con esta última, encontramos otra de sus características, la rápida creación y operación de empresas ficticias o instrumentos financieros opacos, los cuales son utilizados para ocultar la verdadera propiedad de los activos y facilitar el movimiento de capitales sin supervisión efectiva. Por último, otra característica distintiva es que estos territorios carecen de regulaciones estrictas en materia de transparencia financiera, permitiendo que las actividades financieras se realicen sin un adecuado control y así se fomenten las prácticas de evasión y elusión fiscal.

⁶ Sampetro, J. L. El mercado y la globalización. Destino, 2002.

⁷ Serrano Antón, F. *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, 2013, (p. 187).

La creciente preocupación por el auge de las prácticas fiscales lesivas conllevó que el Comité para Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), a petición de los Estados miembros de la OCDE, diseñara un plan para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)⁸. Así, en abril de 1998, la OCDE estableció una serie de criterios para identificar prácticas fiscales perjudiciales, los cuales fueron detallados en el informe titulado "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue"⁹. Los criterios principales incluyen la imposición nula o nominal, la falta de transparencia, la ausencia de intercambio efectivo de información, la atracción artificial de actividades sin sustancia económica sustantiva y las prácticas fiscales preferenciales.

La imposición nula o nominal se refiere a los regímenes fiscales que imponen tipos impositivos o nulos sobre la renta de las actividades móviles, como los servicios financieros y los derechos de propiedad intelectual. Estos regímenes son considerados potencialmente perjudiciales porque pueden erosionar la base imponible de otras jurisdicciones. La falta de transparencia en la administración fiscal facilita el encubrimiento de prácticas fiscales perjudiciales, lo cual incluye la falta de divulgación de las reglas fiscales y la falta de accesibilidad de la información relevante para otras autoridades fiscales.

La ausencia de mecanismos efectivos para el intercambio de información fiscal entre jurisdicciones dificulta la detección y prevención de la evasión fiscal. Las jurisdicciones que no cooperan en el intercambio de información pueden ser clasificadas como paraísos fiscales. La atracción ficticia de actividades sin una base sustantiva en términos de recursos humanos, operaciones o actividades económicas reales promueve prácticas fiscales perjudiciales. Esto incluye la atracción de beneficios sin una actividad económica real correspondiente en la jurisdicción.

Finalmente, los regímenes fiscales que ofrecen beneficios tributarios selectivos a determinadas empresas o industrias, que no están disponibles para todas las entidades, pueden distorsionar la competencia fiscal. Estos criterios fueron diseñados para identificar y combatir las prácticas fiscales que erosionan las bases fiscales de otros países y para promover la equidad y la transparencia en el sistema fiscal internacional.

⁸ OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Revisión de 2020 sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales*. Publicaciones de la OCDE. 2020.

⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 1998. *Harmful tax competition: An emerging global issue*. OCDE.

<https://www.oecd.org/ctp/harmful/43440565.pdf>

Dentro de la normativa española, la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, clasifica los territorios o países en tres categorías relevantes a efectos fiscales: paraísos fiscales, territorios con nula tributación y territorios que permiten un efectivo intercambio de información tributaria. La Exposición de Motivos de la ley, explica que, esta modificación, proporciona al legislador la flexibilidad necesaria para adaptarse a la cambiante realidad de la fiscalidad internacional, permitiendo así que la normativa interna de cada impuesto se refiera a una o varias de estas categorías, facilitando una lucha más eficaz y eficiente contra las operaciones realizadas en países o territorios escogidos por su baja tributación o por sus limitaciones en el intercambio de información fiscal.

Así, se ha mantenido la tradicional definición de paraíso fiscal, sin embargo, se ha introducido una clara distinción entre este concepto y el de territorios de nula tributación. Adicionalmente, se ha añadido una tercera categoría: territorios con un efectivo intercambio de información, estrechamente vinculada al proceso para salir de la lista de paraísos fiscales y, formulada de manera negativa, ha sido empleada por el legislador para implementar ciertas medidas específicas en el IRNR.

En este trabajo, se analizará cuándo se aplica cada una de estas categorías y las distintas implicaciones legales que conllevan, las cuales varían considerablemente. Estas implicaciones se reflejan en normativas diseñadas para ser defensivas y disuasorias, aplicables a operaciones en cada uno de estos tres tipos de territorios. Asimismo, se prestará especial atención a las medidas introducidas por la Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y la Ley 35/2006 del IRPF.

2.3. Lista de Paraísos Fiscales.

Las listas de paraísos fiscales han surgido como parte de los esfuerzos internacionales para combatir la evasión y elusión fiscal, siendo elaboradas por diversas organizaciones como la OCDE, la Unión Europea y gobiernos nacionales. Estas listas identifican y sancionan a las jurisdicciones que no cumplen con los estándares internacionales de transparencia fiscal, equidad fiscal y medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.¹⁰

En consonancia con la dificultad que presentan los paraísos fiscales a la hora de establecerse una definición universal, los distintos criterios establecidos por cada país para

¹⁰ Arrieta Martínez, J. *Paraísos fiscales: Evolución y perspectivas actuales*. Tirant lo Blanch. 2021, (p. 186-210)

identificar un territorio como paraíso fiscal, dificulta la existencia de una lista que aúne la totalidad de los paraísos fiscales y que cuente con el reconocimiento de toda la comunidad internacional. Esto conlleva la existencia de una infinidad de listas de paraísos fiscales, elaboradas por cada uno de los distintos Estados, así como aquellas elaboradas por organismos internacionales, en las que logra aunarse el acuerdo de diversos países.

Sin embargo, la gran generalidad de las listas elaboradas no tiene un carácter estático, sino que evolucionan con el tiempo, ya que, como se ha venido produciendo, ciertos territorios calificados en un primer momento como paraísos fiscales, posteriormente han abandonado estas listas debido a la adopción de distintas medidas, de transparencia o intercambio de información, por ejemplo. De igual modo, los criterios fijados a la hora de elaborar una lista se modifican con el paso del tiempo, como se ha visto reflejado en la lista de los paraísos fiscales de la OCDE, la cual ha introducido numerosos cambios.

Dentro del estudio abordado, uno de los objetivos propuestos es analizar minuciosamente las diversas listas de paraísos fiscales, examinando los criterios empleados para determinar la inclusión de una jurisdicción en dichos listados.

2.3.1. *Lista de Paraísos Fiscales para la OCDE.*

Este proceso de inclusión en la lista de paraísos fiscales de la OCDE, se basa en los criterios anteriormente mencionados, en la página 9, los cuales fueron definidos por la organización. Dicha evaluación jurídica tiene como finalidad identificar aquellas jurisdicciones que suponen un riesgo para la integridad del sistema financiero. Estos criterios fueron recogidos en el Informe de 1998¹¹.

Posteriormente, la OCDE elaboró dos listas, distinguiendo por un lado, las jurisdicciones que poseen la condición de paraísos fiscales al cumplir con los requisitos estipulados y mencionados anteriormente y, por otro lado, aquellos países sobre los que se cuestiona su transparencia. De esta forma, la OCDE llegó a señalar 41 paraísos fiscales y 21 territorios con potencial dañino en el ámbito fiscal.

En el año 2000, publicó un Informe denominado 'Towards Global Tax Co-operation', en el cual identificaba como paraísos fiscales a 35 jurisdicciones. La lista de los países era la siguiente:¹²

¹¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. *Harmful tax competition: An emerging global issue*, 1998 (p. 22-23). OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/43440565.pdf>

¹² García Herrera, J. *Fiscalidad Internacional y Transparencia: Un análisis de la OCDE 'Towards Global Tax Co-operation'*. Revista Española de Derecho Financiero, 2022 (p. 184, 45-67).

Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Bahrein, Barbados, Belice, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernsey, Islas Vírgenes Británicas, Islas Cook, Islas Maldivas, Isla de Man, Islas Marshall, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Mónaco, Montserrat, Nauru, Niue, Panamá, Samoa, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Seychelles, Tonga, Vanuatu.

Algunas jurisdicciones podrían haberse considerado como paraísos fiscales, sin embargo no aparecieron en la lista. Esto se debe a que antes de la publicación del informe, se comprometieron a implementar las medidas emitidas en el Informe de 1998¹³, en este informe, la OCDE describe las características de los paraísos fiscales y propone medidas que los países pueden adoptar para evitar ser incluidos en la lista de jurisdicciones no cooperativas. Entre las medidas recomendadas se encuentran la mejora de la transparencia fiscal, el establecimiento de sistemas efectivos de intercambio de información y la adopción de prácticas fiscales que no distorsionen la competencia. Los países que no aparecen finalmente, son los siguientes:

1. Chipre, reformó su sistema fiscal para cumplir con las normativas internacionales. Eliminó la distinción entre la tributación de empresas locales y extranjeras, estableciendo un tipo impositivo corporativo uniforme. También mejoró la transparencia fiscal y comenzó a firmar acuerdos de intercambio de información fiscal con otros países.
2. Malta, revisó su sistema de incentivos fiscales, manteniendo la competitividad pero alineándose con los estándares internacionales. Implementó medidas de transparencia y fortaleció su red de acuerdos de intercambio de información fiscal, lo que permitió a las autoridades internacionales acceder a datos relevantes para combatir la evasión fiscal.
3. Islas Mauricio, introdujeron reformas fiscales que incluyeron el fortalecimiento de su marco regulatorio y la firma de acuerdos de doble imposición e intercambio de información con varios países. Esto fue clave para mejorar la transparencia y demostrar su cooperación con las normas internacionales.
4. San Marino, adoptó reformas fiscales importantes, incluidas la eliminación de ventajas fiscales discriminatorias y la adopción de normas internacionales de transparencia. También firmó acuerdos de intercambio de información fiscal con varios países y se comprometió a cooperar con la OCDE.
5. Bermudas, implementó un régimen fiscal más transparente y cooperó con la OCDE para mejorar sus prácticas fiscales. El territorio firmó una serie de acuerdos de intercambio de información fiscal y participó activamente en iniciativas para combatir la evasión fiscal a nivel internacional.

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. París: OCDE. 1998

6. Islas Caimán, mejoraron su sistema de transparencia fiscal al firmar numerosos acuerdos de intercambio de información fiscal. También fortalecieron sus regulaciones financieras para alinearse con los estándares internacionales, especialmente en lo que respecta a la prevención de lavado de dinero y la evasión fiscal.

En el año 2001, se produjo un cambio sustancial en la forma en que se identifican los aspectos perjudiciales de los paraísos fiscales, como se detalla en el Informe de Progreso de 2001 del Proyecto de Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE¹⁴, debido a un cambio en la posición adoptada por los Estados miembros de la OCDE¹⁵. Estableciéndose como criterio fundamental para la calificación de un paraíso fiscal como no cooperativo, la falta de intercambio de información, la opacidad.

De esta forma, entre la publicación del Informe 2000 y el año 2002, 31 países de los 35 concluyeron la firma de acuerdos bilaterales para el intercambio de información fiscal, resultando eliminados de la lista de paraísos fiscales de la OCDE. Este es el caso de jurisdicciones como Nauru y Vanuatu, a las que le siguieron años más tarde Liberia e Islas Marshall. Quedando únicamente tres jurisdicciones con la condición de paraísos fiscales no cooperativos.

Finalmente, en 2009, la OCDE decidió eliminar a Andorra, el Principado de Liechtenstein y el Principado de Mónaco de la lista, lo que supuso el fin de la designación de cualquier territorio como paraíso fiscal no cooperativo a partir de ese momento.

Ese mismo año, tras la crisis financiera, el G-20 se reunió en Londres para abordar la realización de unas listas en las que se encontraran los territorios susceptibles de ser paraísos fiscales. Tras finalizar la cumbre del G-20, 38 países fueron integrados en la lista gris, correspondiente a aquellas jurisdicciones que estaban comprometidas con los criterios de la OCDE, y 4 países integrados en la lista negra, siendo jurisdicciones que no se encontraban comprometidas con ningún estándar de la OCDE.

Abandonar las listas suponía adoptar prácticas fiscales más transparentes y responsables, lo que puede mejorar la percepción internacional del territorio, facilitar inversiones y relaciones comerciales, y promover un desarrollo económico más estable y alineado con los estándares internacionales. Asimismo, el coste no resultaba demasiado excesivo, ya que la

¹⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. *Informe de progreso 2001: Proyecto sobre prácticas fiscales perjudiciales*. OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/harmful-tax-practices-2001-progress-report.htm>

¹⁵ Castillo Pérez, M. *Competencia Fiscal y Paraísos Fiscales: Impacto y Regulación Internacional*. Editorial Jurídica. 2004.

firma del convenio bilateral no era necesaria. De esta forma, en 2011 la OCDE ya no reconocía ningún territorio en la lista negra, y, solo 8 en su lista gris.

Finalmente, tras numerosas modificaciones, en mayo de 2012 se publicó la lista más reciente, quedando reducida la misma a dos jurisdicciones: Nauru y Niue. En la actualidad, Nauru y Niue cumplen con los requisitos fundamentales para no ser clasificados como paraísos fiscales, particularmente en lo que respecta a la transparencia y la cooperación internacional. No obstante, su estatus demanda una supervisión continua por parte de la comunidad internacional para garantizar que no reincidan en prácticas que podrían resultar en su reclasificación como paraísos fiscales. Aunque han sido removidos de la lista de la OCDE, la ausencia de un sistema impositivo sobre la renta sigue siendo un aspecto que requiere un control permanente.

2.3.2. *Lista de Paraísos Fiscales para la Unión Europea.*

La Unión Europea (UE) se destaca como una de las principales entidades internacionales comprometidas con la mejora de la fiscalidad global y la lucha contra la competencia fiscal desleal mediante la creación de listas de paraísos fiscales. Esto se debe a la combinación de liderazgo en transparencia fiscal, la alineación con los estándares internacionales, el impacto positivo en la gobernanza fiscal, la implementación de medidas defensivas y las revisiones constantes.

En este contexto, el Consejo de la Unión Europea se reunió a finales del año 2016¹⁶ para acordar los criterios y procedimientos y así establecer una lista de la UE. El mandato para formar grupos de examen con representantes de los Estados miembros de la UE y la Comisión Europea, fue concedida por el Consejo al Grupo “Código de Conducta”. Lo cual dio lugar al análisis de 92 países y territorios que fueron seleccionados de arreglo con:

- Sus vínculos económicos con la UE
- Su estabilidad institucional
- La importancia del sector financiero del país

De esta forma, a finales del año 2017 se adoptó la primera lista con regímenes fiscales que facilitaban la evasión y el fraude fiscal, incluyéndose 17 países o territorios no pertenecientes a la UE, que no habían suscrito compromisos suficientes en respuesta a las preocupaciones de la UE.¹⁷

¹⁶ Consejo de la Unión Europea. (n.d.). *Timeline - EU list of non-cooperative jurisdictions*. En Consilium. Recuperado de <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/timeline-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

¹⁷ Consejo de la Unión Europea. *Adopción de la primera lista de regímenes fiscales facilitadores de la evasión y el fraude fiscal: Inclusión de 17 países o territorios no pertenecientes a la UE*, 2017. Recuperado de <https://www.consilium.europa.eu/es/politicas/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Desde entonces, esta lista ha experimentado diversos cambios y revisiones periódicas con el fin de salvaguardar la integridad del sistema fiscal europeo.¹⁸

Sin embargo, antes de que sean analizados estos cambios, ha de tenerse en cuenta que existen dos listas: la lista negra, conformada por aquellos países que realmente se consideran paraísos fiscales y la lista gris, que está formada por países con sistemas tributarios dudosos cuyas políticas fiscales, aunque no sean completamente opacas o abusivas, contienen elementos que podrían ser utilizados para prácticas fiscales perjudiciales o no cooperativas. No obstante, estos países han reconocido las deficiencias en su sistema tributario y han asumido compromisos formales para reformar su legislación y prácticas fiscales con el objetivo de alinearse con los requisitos establecidos por la Unión Europea y otros organismos internacionales. Así, dentro de la distinción entre la lista negra y la lista gris, la principal diferencia radica en el nivel de cooperación y el progreso hacia la adopción de estándares fiscales justos y transparentes, reflejando así el enfoque de la UE hacia la incentivación del cumplimiento fiscal y la promoción de reformas en las jurisdicciones identificadas como paraísos fiscales. Por lo tanto, la lista negra refleja una falta de compromiso y transparencia fiscal por parte de las jurisdicciones incluidas, habiendo fallado en demostrar un progreso significativo hacia la adopción de prácticas fiscales justas y transparentes. Sin embargo, la lista gris indica un compromiso por parte de las jurisdicciones para mejorar, pero reconoce que aún se encuentran en proceso de realizar las reformas necesarias. Es una indicación de progreso y cooperación, aunque incompleta¹⁹

¹⁸ El cambio es continuo, constando de los siguientes elementos:

1. Actualización de los criterios de modo acorde con las normas fiscales internacionales
2. Análisis de los países con arreglo a esos criterios
3. Diálogo con los países que no cumplan
4. Inclusión y exclusión de la lista de los países según realicen las reformas, o no
5. Seguimiento de la evolución para que estos países y territorios no retrocedan respecto de las anteriores reformas

¹⁹ Análisis cronológico de la lista de Paraísos Fiscales de la UE:

- El 5 de diciembre de 2017 la UE publica su primer listado gris, en el que aparecen 47 países, y 17 en el listado negro, siendo los siguientes: Samoa Americana, Bahrein, Barbados, República de Corea, Islas Vírgenes de EEUU, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Guam, Macao, Islas Marshall, Mongolia, Namibia, Palau, Panamá, Santa Lucía, Trinidad y Tobago, y por último, Túnez.
- El 23 de enero de 2018 el Consejo redujo la lista negra a 9 países, excluyéndose Barbados, Granada, Emiratos Árabes Unidos, República de Corea, Macao, Mongolia, Panamá y Túnez, aumentando el número de territorios de la lista gris a 55.

Las revisiones más relevantes de la lista de paraísos fiscales de la UE tuvieron lugar en 2019 y 2020, coincidiendo con el vencimiento de los plazos para que los países incluidos en la lista inicial implementaran los compromisos de transparencia e intercambio de información. Desde 2020, la UE ha decidido actualizar la lista dos veces al año, habiéndose realizado la última revisión, el 20 de febrero de 2024 y siendo en octubre de 2024 la próxima a celebrar. Actualmente, la lista de paraísos fiscales de la UE cuenta con 12 jurisdicciones.

Actualmente, la lista negra se encuentra compuesta de los siguientes territorios:

1. Anguila
2. Antigua y Barbuda
3. Fiyi
4. Guam
5. Palau
6. Panamá
7. Rusia
8. Samoa
9. Samoa Americana
10. Trinidad y Tobago
11. Islas Vírgenes Estadounidenses
12. Vanuatu

Para finalizar, la última actualización de la lista gris, incluye 24 países: Anguila, Bahrein, Barbados, Bermudas, Dominica, Fiyi, Gibraltar, Guam, Guernsey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos, Jersey, Palaos, Samoa Americana, Seychelles, Trinidad y Tobago y Vanuatu.

-
- El 13 de marzo de 2018 se realizó un análisis de aquellos países de la región del Caribe que habían sido azotados por huracanes devastadores en 2017. De esta forma, se excluyeron de la lista negra los países de Bárein, Islas Marshall y Santa Lucía, mientras que se incluyeron otros como Bahamas, San Cristóbal y Nieves y las Islas Vírgenes de EEUU. Por su parte, el número de países pertenecientes a la lista gris ascendió a 62 jurisdicciones.
 - El 25 de mayo de 2018 se excluyeron de la lista negra Bahamas y San Cristóbal y Nieves, sumando 65 países los de la lista gris.
 - El 2 de octubre de 2018 se excluye Palau, reduciéndose también la lista gris a 64, con la salida de Perú y Liechtenstein.
 - El 6 de noviembre de 2018, se excluye a Namibia de la lista negra, pasando a la lista gris.

El 4 de diciembre de 2018 solo se modifica la lista gris, sumando un total de 63 países, tras la salida de Andorra y San Marino.

2.3.3. *Lista de Paraísos Fiscales para España.*

La primera lista de paraísos fiscales abordada en España fue establecida mediante Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. Inicialmente englobó 48 países o territorios con baja o nula tributación, presentando una gran influencia de la lista negra de la OCDE e incluyendo algunos territorios adicionales.

Originalmente, estos países o territorios son a los que se refiere el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, en sus artículos 2, apartado 3, número 4 de la Ley 17/1991, del 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 23, apartado 3, letra f, número 4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, según la redacción dada por el artículo 62 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.²⁰

Con el paso del tiempo, esta lista ha sido objeto de modificaciones, a través del Real Decreto 116/2003 del 31 de enero. Este último añadió un segundo artículo en virtud del cual, aquellos países y territorios que, firmaran con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o, un Convenio de Doble Imposición²¹, con cláusula de “intercambio de información”, serían eliminados automáticamente de la lista negra, al entrar dichos convenios o acuerdos en vigor.

Esta modificación produjo que muchas jurisdicciones firmaran dichos acuerdos o convenios y, por lo tanto, salieran de la lista negra española, reduciendo el número de jurisdicciones a 33.

Sin embargo, en 2015 dichos requisitos de exclusión fueron modificados tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la cual se modificaban diversas normas tributarias. Entre ellas, se encuentra la modificación la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, según la cual los territorios considerados como paraísos fiscales serán aquellos que se determinen reglamentariamente. Con la

²⁰ Los países incluidos eran los siguientes: Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Bahrein, Brunei, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Caimán, Isla Cook, República de Dominica, Granada, Fiyi, Islas de Guernsey y Jersey, Jamaica, Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes USA, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Liechtenstein, Luxemburgo, Macao, Mónaco, Omán, Panamá, San Marino, Seychelles y Singapur.

²¹ Gómez Fernández, C. *Intercambio de información fiscal y su impacto en la prevención del fraude: Un análisis de los CDI*. Cuadernos de Fiscalidad Internacional, 2021, (p. 120-142).

entrada de esta modificación, no será suficiente la existencia de un CDI o acuerdo de intercambio de información, sino que deberá atender a criterios de efectividad, siendo los nuevos requisitos:

- a) La existencia de un convenio internacional para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información tributaria, o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa enmendado por el Protocolo de 2010, que esté activo y aplicable.
- b) La falta de un intercambio efectivo de información tributaria según lo establecido en el apartado 4 de la disposición adicional.
- c) c) Los resultados de las evaluaciones realizadas por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales entre países.

Actualmente, las 24 jurisdicciones que forman parte de la lista de paraísos fiscales en España, son las siguientes:²²

1. Anguila
2. Bahrein
3. Barbados
4. Bermudas
5. Dominica
6. Fiyi
7. Gibraltar
8. Guam
9. Guernsey
10. Isla de Man
11. Islas Caimán
12. Islas Malvinas
13. Islas Marianas
14. Islas Salomón
15. Islas Turcas y Caicos
16. Islas Vírgenes Británicas
17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
18. Jersey
19. Palaos
20. Samoa
21. Samoa Americana
22. Seychelles
23. Trinidad y Tobago
24. Vanuatu

²² Boletín Oficial del Estado. *Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se modifica el anexo de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*. BOE núm. 50, 2023, (p. 27289-27290). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-3508>

2.4. Marco fiscal español.

En el contexto de la legislación española en materia de transparencia fiscal y lucha contra los paraísos fiscales, la doctrina de la "transparencia fiscal internacional" ha emergido como un principio fundamental para combatir la evasión y elusión fiscal. Esta doctrina, desarrollada bajo los lineamientos de la OCDE y la Unión Europea, se enfoca en la cooperación y en el fortalecimiento de mecanismos que permitan el intercambio automático de información entre jurisdicciones. De acuerdo con esta doctrina, y en el marco de la Ley General Tributaria y la Ley contra el Fraude Fiscal en España, se han implementado normativas antiabuso que buscan evitar el uso de estructuras societarias en jurisdicciones de baja o nula tributación con el fin de eludir las obligaciones fiscales.

Uno de los puntos claves de esta doctrina es la promoción de medidas de "disclosure" o revelación de estructuras y operaciones que puedan tener implicaciones fiscales, bajo el concepto de que las empresas multinacionales deben tributar de forma justa allí donde generan valor económico. Esto incluye la incorporación de normas como la Directiva 2011/16/UE, conocida como DAC 6²³, la cual establece la obligatoriedad de comunicar los esquemas transfronterizos que puedan ser utilizados para fines de planificación fiscal agresiva. La doctrina de transparencia fiscal internacional establece, por tanto, que la opacidad fiscal y la falta de cooperación entre países no tienen cabida en un sistema fiscal global, impulsando una tributación más justa y una fiscalización eficiente y armonizada.

En primer lugar, la normativa española ha implementado medidas robustas para garantizar la transparencia fiscal y la cooperación internacional, alineándose con los estándares de la OCDE y la Unión Europea (UE). Estas medidas incluyen la exigencia de divulgación de información financiera y el intercambio automático de datos fiscales con otras jurisdicciones, aspectos destacados por FERNÁNDEZ FARRES²⁴, quien subraya la importancia de estos mecanismos para prevenir la evasión y elusión fiscal.

Además, España ha adoptado las normas BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE, fundamentales para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. La adopción de estas normas ha fortalecido la capacidad de la administración

²³ Directiva 2011/16/UE del Consejo de la Unión Europea. *Relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE*. Diario Oficial de la Unión Europea, L 64, 11 de marzo de 2011.

²⁴ Fernández Farreres, G. *Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido* (comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, R.C. 5751/2017).

tributaria española para realizar auditorías y revisiones exhaustivas de las transacciones internacionales, una evolución normativa reconocida en el Real Decreto 1065/2007²⁵.

Otra característica distintiva de la legislación española es la inclusión de sanciones para quienes utilizan estructuras fiscales en paraísos fiscales con el fin de eludir impuestos, en virtud de varios aspectos de la normativa tributaria vigente en España, abordándose su estudio a continuación. Estas sanciones buscan no solo disuadir la evasión fiscal, sino también garantizar un entorno de competencia fiscal equitativa. Un ejemplo de ello son las multas pecuniarias, que pueden llegar a alcanzar hasta el 150% del importe defraudado cuando se considera una infracción muy grave²⁶.

La legislación española también se destaca por su dinamismo, con revisiones y actualizaciones constantes que aseguran su relevancia y eficacia en la lucha contra la evasión fiscal. Esta flexibilidad permite que la normativa se adapte rápidamente a los cambios en el entorno fiscal global, característica subrayada igualmente en el Real Decreto 1065/2007.

Como contrapartida negativa al dinamismo de la legislación española, se encuentra la inestabilidad normativa que puede generar. Las constantes revisiones y actualizaciones pueden crear incertidumbre entre los contribuyentes y las empresas, dificultando la planificación fiscal a largo plazo y aumentando la complejidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta volatilidad puede ser vista como un obstáculo para la seguridad jurídica y la confianza en el sistema fiscal.

La doctrina de transparencia y equidad fiscal en España se ha consolidado en el ámbito de las políticas públicas, destacando el compromiso del gobierno en la promoción de la justicia tributaria y en la lucha contra los paraísos fiscales. Esta doctrina, que integra principios de transparencia en el contexto de políticas de empleo y sociales, se refleja en la Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2021-2024²⁷. Este documento normativo aborda el empleo y la inclusión social, incorporando aspectos de equidad fiscal y lucha contra la evasión, demostrando un enfoque integral que vincula el desarrollo social con una estructura fiscal justa y transparente. Así, el enfoque doctrinal sostiene que las políticas

²⁵ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Boletín Oficial del Estado*.

²⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, artículo 191. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>

²⁷ Ministerio de Trabajo y Economía Social. *Estrategia Española de Apoyo Activo al Empleo 2021-2024*. Gobierno de España, 2021.

fiscales deben garantizar una contribución equitativa de todos los sectores, asegurando que tanto personas como empresas aporten conforme a su capacidad económica.

Este posicionamiento doctrinal también encuentra respaldo en normativas europeas, como la Directiva 2011/16/UE²⁸, y en recomendaciones de la OCDE que establecen los principios para combatir la evasión fiscal y fomentar la cooperación internacional²⁹. La doctrina de transparencia y equidad fiscal, en el contexto de la Estrategia Española, promueve una política fiscal que permita una recaudación justa y una redistribución eficiente de los recursos públicos, alineada con los objetivos sociales.

En conclusión, la combinación de transparencia fiscal, adopción de normas internacionales, sanciones efectivas, revisiones constantes y un fuerte compromiso gubernamental posiciona a la legislación española como una de las más avanzadas en la lucha contra los paraísos fiscales.

Ahora bien, para abordar la normativa vigente en España, en relación con la lucha de los paraísos fiscales, se debe tomar como base lo recogido en la Constitución Española y en la Ley General Tributaria 58/2003. De este modo, en el artículo 31 de la CE, se establece que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Esta exigencia constitucional, busca hacer efectivo el principio de capacidad económica, resultando así necesario una lucha contra las prácticas más comunes dentro de los paraísos fiscales, lo cual implica tanto la represión de conductas delictivas como la limitación de prácticas elusivas a través de una normativa más estricta y clara.

Con relación a estas dos últimas prácticas mencionadas, cabe resaltar que los mismos constituyen conceptos fundamentales pero distintos, ambos relacionados con el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y son abordados de manera diferenciada tanto en la normativa como en la doctrina y jurisprudencia. De esta forma, el concepto evasión de impuestos se refiere a la acción ilegal mediante la cual un contribuyente omite intencionalmente declarar o pagar los impuestos que le corresponden. Este acto constituye una violación directa de las leyes fiscales y, según el Código Penal español, puede tipificarse como un delito contra la Hacienda Pública cuando se supera un determinado umbral de

²⁸ Directiva 2011/16/UE del Consejo de la Unión Europea. (2011). *Relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE*. Diario Oficial de la Unión Europea, L 64, 11 de marzo de 2011.

²⁹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). *Acción 13 del Plan BEPS: Documentación sobre Precios de Transferencia e Intercambio de Información País por País*. OCDE Publishing, 2015.

defraudación (generalmente 120.000 euros anuales). Este delito conlleva sanciones penales severas, que pueden incluir penas de prisión, además de sanciones administrativas como multas e intereses de demora. Ejemplos de tales actividades incluyen la ocultación de ingresos, la presentación de declaraciones falsas y la utilización de documentos falsificados. Sin embargo, cuando la defraudación no alcanza el umbral penal, estas conductas se consideran infracciones tributarias, las cuales, aunque no constituyen delito, también implican sanciones administrativas significativas, como multas proporcionales al monto defraudado.

Asimismo, la elusión de impuestos implica la utilización de métodos legales para minimizar la carga tributaria, a menudo aprovechando lagunas o ambigüedades en la legislación fiscal. Aunque técnicamente no es ilegal, la elusión se considera contraria al espíritu de la ley. En la jurisprudencia española, se ha destacado que la elusión puede ser combatida mediante la aplicación del principio de la realidad económica, que permite a la administración tributaria recaracterizar las operaciones para reflejar su verdadera naturaleza y finalidad³⁰, señalando lo siguiente: "la elusión fiscal, aunque formalmente ajustada a la legalidad, es contraria al espíritu de la ley cuando su objetivo es evitar el pago de impuestos de manera artificial y sin una justificación económica real."

Retomando la importancia del principio de capacidad económica, consagrado en el artículo 31 de la CE, arriba mencionado, este se verá comprometido cuando ciertas entidades o personas puedan reducir sus cargas fiscales mediante el acceso a paraísos fiscales, creando una competencia desleal que afecta negativamente a otras empresas y al conjunto de la sociedad. La Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril³¹, aborda la problemática de la desigualdad fiscal originada por determinadas prácticas. Según dicho pronunciamiento, la capacidad económica constituye un criterio fundamental para la distribución equitativa de las cargas tributarias. Cualquier distorsión que permita a ciertos contribuyentes eludir su obligación fiscal atenta contra la equidad y eficiencia del sistema tributario

La doctrina tributaria, representada por autores como RICHARD MUSGRAVE y JOSEPH STIGLITZ, sostiene que el uso de paraísos fiscales para reducir la carga tributaria no solo rompe el principio de equidad al permitir que algunos contribuyentes eludan sus

³⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2009, recurso 3336/2004.

³¹ Tribunal Constitucional. *Sentencia 76/1990, de 26 de abril*. Boletín Oficial del Estado, núm. 126, de 26 de mayo de 1990, (p. 15.792-15.805). Recuperado de <https://hj.tribunalconstitucional.es/docs/BOE/BOE-T-1990-12604.pdf>

obligaciones, sino que también genera una distorsión en el mercado. Esto ocurre porque las empresas que evaden impuestos logran una ventaja competitiva al reducir sus costes operativos, lo que perjudica a las que cumplen con sus obligaciones fiscales, limitando su capacidad para invertir, innovar y competir en igualdad de condiciones, y afectando la eficiencia del sistema tributario.

Además, esta evasión o elusión fiscal tiene un efecto negativo en la economía y en el tejido social del país. La reducción de ingresos fiscales implica menos recursos disponibles para financiar servicios públicos esenciales como la sanidad, la educación y la seguridad social. En consecuencia, la calidad de vida de los ciudadanos puede verse afectada y se incrementa la carga fiscal sobre los contribuyentes que no tienen acceso a mecanismos de evasión fiscal, aumentando la desigualdad.

Para finalizar, la lucha contra los paraísos fiscales llevada a cabo en España se fundamenta en una serie de leyes y regulaciones que buscan garantizar la transparencia fiscal, prevenir la evasión y elusión fiscal, y asegurar que todas las entidades y personas contribuyan de manera equitativa al sistema tributario. Estas normas se han desarrollado y reforzado a lo largo de los años, apoyadas por la doctrina y la jurisprudencia, para enfrentar eficazmente las prácticas fiscales abusivas³².

³² Entre las medidas de mayor importancia, se encuentran las siguientes:

- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes.
- Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del Fraude Fiscal.
- Real decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y se modifican y aprueban otras normas tributarias.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria.
- Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

2.4.1. *Fraude a la Ley General Tributaria*

Dentro del contexto de los paraísos fiscales, resulta esencial abordar el concepto de fraude de ley, regulado en la Ley General Tributaria (LGT), debido a su relevancia en la lucha contra las estrategias de elusión fiscal. El fraude de ley, inicialmente contemplado en el artículo 24 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, General Tributaria, constituye una figura jurídica clave que permite a la Administración Tributaria recaracterizar operaciones que, aunque formalmente ajustadas a la legalidad, persiguen un resultado contrario a la finalidad y espíritu de la norma tributaria. La utilización de paraísos fiscales para minimizar la carga tributaria mediante estructuras fiscales agresivas es un ejemplo típico donde el fraude de ley puede operar como un mecanismo de corrección. Este concepto no solo protege la integridad del sistema tributario, sino que también salvaguarda los principios de equidad y justicia fiscal, evitando que los vacíos legales sean explotados para obtener beneficios fiscales indebidos.

“1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.”

A tenor del artículo mencionado, para considerar que se ha producido un fraude de ley, ha de contener tres elementos: que el sujeto realice una conducta esquivando la norma reguladora del hecho imponible, siendo dicha conducta lícita amparándose en otro precepto, obteniendo así una ventaja fiscal y finalmente, la elusión debe realizarse de forma intencionada.³³

El primer obstáculo se plantea en torno a la analogía, pues mediante la extensión del hecho imponible, podía recurrirse al fraude de ley como excepción de la aplicación analógica para gravar actos. Sin embargo, la doctrina se manifestó contraria a esta idea.

La segunda dificultad se plantea en relación con la finalidad perseguida por el sujeto (“contribuyente”). Esto ha sido ampliamente criticado, puesto que supone la existencia de

³³ ARIAS CAÑETE, M. *Fraude de ley y economía de opción, Estudios de Derecho Tributario, vol. I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1967, (p. 508 y ss).

un ámbito subjetivo en la determinación de la existencia o no del fraude de ley, siendo evaluada una intención y no una conducta.

Finalmente, los legisladores abordaron una nueva redacción de la normativa elaborando la Ley 25/1995, de 20 de julio, que, en su artículo único, modifica el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, estableciendo:

“1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago tributario, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributario deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

En relación a la analogía, opta por eliminarse para intentar superar las dudas que podían generarse con relación a la extensión del hecho imponible. Sin embargo, el propósito, se mantuvo el ámbito subjetivo.

En este contexto, debido a la dificultad que suponía aplicar el fraude de ley, se observó la necesidad de modificar la normativa, siendo sustituido el “fraude de ley”, recogido en el artículo 24 de LGT, por el “conflicto en la aplicación de la norma” del artículo 15 de la Nueva Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, “NLGT”).

Ambas normas tributarias se hallan estrechamente vinculadas a conceptos jurídico-privados, de manera que nacen problemas de interpretación cuando, las normas reguladoras de los distintos tributos toman como referencia negocios provenientes de otras ramas del Derecho, especialmente del privado, viéndose reflejada la capacidad económica que busca grabarse o cualquier otra finalidad del tributo³⁴. Esta estrecha vinculación, viene además motivada por el gran desarrollo que sufrió el Derecho Privado en el siglo XIX, así como por el aumento de la presión fiscal ligado al desarrollo de los sistemas tributarios que sucede a finales del mencionado siglo. Siendo a principios del siglo siguiente cuando esta

³⁴ García Prats, F. A. *"La fiscalidad internacional y los paraísos fiscales: una perspectiva desde la armonización europea y el Derecho comparado."* Revista de Derecho Financiero y Tributario, 42(1), 2022, (p. 85-102).

situación, propicia el nacimiento de herramientas de elusión, que con el tiempo se perfeccionarán y se generalizará su uso³⁵.

En su primera redacción, la LGT hacía referencia al fraude de ley apoyándose en la definición civil, vinculándolo con aquellos actos cuyo objetivo es pagar menos tributos a través de métodos ilícitos, utilizando como respaldo el artículo 6.4 del Código Civil³⁶. Sin embargo, esta posterior redacción de la LGT busca un balance entre el fraude de ley y el abuso del derecho, para evitar en la medida de lo posible unas interpretaciones excesivamente complicadas³⁷.

Esta nueva redacción pretende establecer un punto intermedio entre el fraude de ley y el abuso de derecho, evitando interpretaciones jurídicas excesivamente complicadas. Sin embargo, a pesar de su intento de crear un término alternativo al fraude de ley, la NLGT, en última instancia, termina aplicando el mismo concepto. Por ende, respecto a su objetivo de ser más efectiva en la lucha contra el fraude fiscal, la nueva norma enfrenta desafíos mayores, generando dilemas sustanciales y aumentando la complejidad procedimental, lo que requiere una mayor labor de interpretación jurídica.

La vinculación mencionada entre el Derecho tributario y privado puede generar un caso omiso de las normas tributarias, propiciando un acercamiento a las maniobras existentes en fraude de ley. Es por ello por lo que debe abordarse los fraudes de ley, interpretando la norma tributaria, pues permite determinar qué finalidad cumple la forma jurídica en dicha norma, desde el Derecho privado³⁸. De esta forma se determinarán los elementos del contrato que son tenidos en cuenta por la norma tributaria, al considerar que suponen una manifestación económica. Siendo así, se puede establecer que, el problema de fraude de ley en materia tributaria se acentúa a medida que el Derecho tributario adopta las formas jurídicas del Derecho privado.

A la hora de abordar el fraude de ley, resulta de suma importancia la forma en la que debe interpretarse aquellos conceptos jurídicos en materia tributaria, que proceden de otras ramas del derecho.

³⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª, Sentencia 1234/2020, de 15 de diciembre.

³⁶ García Novoa, C. El fraude de ley en el ámbito tributario: evolución y perspectivas. *Revista Española de Derecho Financiero*, 250, 2020, (p. 45-68).

³⁷ Martínez Sanz, J. *La Nueva Ley General Tributaria y los desafíos en la lucha contra los paraísos fiscales*. Editorial Jurídica. 2022

³⁸ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, Sentencia 512/2021, de 20 de mayo.

Esta complejidad en la interpretación de las leyes tributarias se evidencia en el paso de la LGT a la NLGT. Con la LGT, la crítica se debía a su complejidad práctica y su difusa interpretación, desencadenando el nacimiento de la NGLT. Sin embargo, su redacción no ofreció una solución eficaz a todos los problemas de interpretación, pues continúa aludiendo a aquellas herramientas que evitan total o parcialmente la ejecución del hecho imponible. Por ende, ambas redacciones confluyen al mismo punto: a través de métodos que se encuentran próximos a la ilegalidad, eluden efectuar el hecho imponible³⁹.

2.4.1.1. Conflicto en la aplicación de la Norma

Como se ha reseñado anteriormente, el fraude de ley lo encontramos en el artículo 15 de la nueva LGT, sin embargo, esta denominación fue sustituida mediante la reforma del año 2003, conociéndose desde entonces como conflicto en la aplicación de la norma.

“De un lado y en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza al fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien, de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto del mero ahorro fiscal”⁴⁰.

En virtud del artículo 6.4 del Código Civil, el fraude de ley nace de aquellos actos que son realizados al amparo del articulado de una norma, cuyo objetivo es alcanzar un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él. De esta forma, el objetivo es crear una apariencia en la cual el acto tenga cabida con una norma, que será la aplicada, pasando inadvertida gracias a otra norma, que es la que debería aplicarse. Así, el contribuyente consigue beneficiarse de las ventajas que ofrece la norma realizada, evitando las condiciones más desfavorables de la norma que debería haber sido aplicada⁴¹.

Dentro del marco tributario, el fraude de ley supone realizar un comportamiento con el objetivo de disminuir la carga fiscal soportada por el contribuyente, beneficiándose para ello de las distintas alternativas ofrecidas por las normas, sin embargo, el uso dado a las mismas resulta contrario a su espíritu.

³⁹ Rodríguez Márquez, L. *Evolución de la normativa tributaria española: de la LGT a la NLGT y su impacto en la lucha contra los paraísos fiscales*. *Revista Española de Derecho Tributario*, 45(3), 2021, (p. 67-90).

⁴⁰ Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Punto 5.e) Parte II, relativa a los principios y normas tributarias, 2001.

⁴¹ Ruiz Almendral, V. *Planificación fiscal agresiva y paraísos fiscales en el contexto de la LGT*. *Revista Española de Derecho Financiero*, 46(1), 2022, (p. 45-68).

Para la declaración de la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, resulta necesario la existencia de dos requisitos, los cuales deben darse de forma simultánea⁴²:

- Los actos deben ser notoriamente artificiosos o impropios para la consecución de los objetivos del contribuyente.
- Los efectos jurídicos o económicos obtenidos, deberán ser los propios de los actos o negocios llevados a cabo, es decir, el resultado no deberá ser otro más que el ahorro fiscal.

Con relación al primer requisito, la LGT establece la existencia de unos negocios jurídicos estándares típicos recogidos en el ordenamiento, los cuales originan unos determinados efectos económicos. De esta forma, cuando se recurre a un negocio distinto a los establecidos por el legislador, para la consecución de esos fines económicos, el negocio sería calificado como artificioso o impropio.

En el contexto de los paraísos fiscales, resulta de importancia hacer distinción entre el ahorro fiscal legítimo y las estrategias que implican fraude de ley. El ahorro fiscal, en sí mismo, no es contrario a Derecho, siempre que el contribuyente se limite a utilizar los mecanismos previstos legalmente para reducir su carga tributaria. No obstante, cuando dicho ahorro fiscal se basa exclusivamente en la utilización de estructuras o negocios jurídicos con la única finalidad de obtener beneficios fiscales indebidos, como sucede a menudo mediante el uso de paraísos fiscales, se corre el riesgo de incurrir en el fraude de ley. Estas prácticas, aunque puedan parecer válidas desde un punto de vista formal, se desvirtúan al perseguir un resultado contrario al espíritu de la norma, desprovisto de sustancia económica real. En este contexto, los paraísos fiscales juegan un papel central, ya que facilitan la creación de esquemas cuyo único objetivo es el ahorro fiscal, sin otro propósito económico o comercial genuino, lo que puede derivar en la nulidad o reconfiguración de dichas operaciones por parte de la Administración Tributaria.

2.4.1.2. Simulación

En el análisis de la utilización de paraísos fiscales, es crucial abordar el concepto de simulación, especialmente en relación con el fraude de ley tal como se regula en la Ley General Tributaria (LGT). La simulación ocurre cuando las partes implicadas en un acto o negocio jurídico presentan una apariencia distinta de la realidad con el fin de eludir las obligaciones fiscales que les corresponderían en condiciones normales. Esta práctica es

⁴² Álvarez García, S. *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria: análisis de la normativa y jurisprudencia española*. Estudios Financieros, 297, 2012, (p. 121-139).

comúnmente utilizada en esquemas que involucran paraísos fiscales, donde las operaciones se estructuran de manera que simulen una actividad económica legítima, ocultando la verdadera naturaleza de las transacciones.

Por ejemplo, la Dirección General de Tributos (DGT) ha analizado casos en los que una empresa española transfiere sus beneficios a una entidad situada en un paraíso fiscal mediante la simulación de operaciones comerciales, como la facturación de servicios inexistentes o la sobrevaloración de bienes y servicios. Estas maniobras, aunque presentadas como legítimas, no tienen otro fin que el de reducir la carga tributaria en España, desviando los beneficios a jurisdicciones con baja o nula tributación.

La simulación, en este sentido, es un medio para llevar a cabo un fraude de ley, ya que, aunque los actos realizados puedan parecer válidos desde un punto de vista formal, su verdadera intención es obtener un resultado contrario a la norma tributaria. Por ello, la LGT permite a la Administración Tributaria reconfigurar estas operaciones para que reflejen su verdadera naturaleza y se graven conforme a la ley española, garantizando así la equidad y la eficiencia del sistema tributario frente a los abusos facilitados por los paraísos fiscales.

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.⁴³

La LGT recoge la simulación, como uno de los mecanismos para luchar con aquellos actos de elusión financiera, configurado en favor de la Administración. Asimismo, dicho artículo recoge los dos tipos de simulación determinados en los artículos 1275 y 1276 del Código Civil: simulación absoluta y relativa. Por un lado, en caso de ausencia de causa para llevar a cabo el acto o negocio jurídico, la calificación es de simulación absoluta, por el contrario, cuando existe causa, pero su finalidad jurídica responde a otra distinta, se califica como simulación relativa (dicha causa encubre la causa verdadera).

⁴³ Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, art. 16.

En la práctica, la diferenciación entre simulación y conflicto se ve dificultado, esto ocurre debido a que los conceptos pueden llegar a solaparse, como consecuencia de la estrecha similitud en el propósito perseguido por los contribuyentes al llevar a cabo el acto o negocio jurídico. Siendo así, el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional abordaron esta similitud, para deslindar ambas figuras y facilitar de este modo la tarea de diferenciación. El Tribunal Supremo definió la simulación estableciendo lo siguiente: “la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la causa declarada; y que aquella puede ser absoluta, lo que sucede cuando tras la apariencia creada no existe causa alguna, o relativa, que se da cuando tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, esto es, cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que corresponde con la verdadera intención de las partes”.⁴⁴

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional, en resolución de un recurso de amparo, ofrece la principal distinción entre ambas figuras: “*mientras que la simulación negociada entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista*”.⁴⁵

La simulación se caracteriza por poseer dos negocios jurídicos, por un lado, el que es llevado a cabo efectivamente por las partes, y por otro lado, el que aparentan realizar. Mientras que, en el conflicto, el negocio jurídico realizado efectivamente por las partes es el mismo que el que se muestra a los terceros, pero amparándose en una norma que no corresponde.

Por lo tanto, uno de los rasgos de distinción es la notoriedad en el conflicto, frente a la ocultación de la simulación⁴⁶. En el primero de ellos, el único negocio es llevado a cabo con transparencia, sin existir ocultamiento al ampararse en una norma lícita, siendo el resultado el cual no está en consonancia con la norma aplicada. En cambio, mediante la simulación, se oculta el verdadero negocio, declarando sólo por el aparente.

Como segundo rasgo, se halla la intención del contribuyente. Lo que caracteriza la simulación es la capacidad fraudulenta de la forma utilizada, la cual se encuentra representada intencionadamente como tal.

⁴⁴ Tribunal Supremo, Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 20 de septiembre de 2005, Fundamento Jurídico 5.

⁴⁵ Tribunal Constitucional, Sala Segunda, sentencia de 10 de mayo de 2005, Fundamento Jurídico 4.

⁴⁶ Martínez, J. P. *Medidas contra la evasión fiscal: Análisis de los recientes cambios legislativos en España*. Revista de Derecho Tributario, 29(2), 112-133. 2023

2.4.1.3. Economía de Opción

De igual modo, dentro de un estudio jurídico sobre los paraísos fiscales, resulta esencial examinar el concepto de economía de opción, dado su papel en la planificación fiscal agresiva. Este principio, que permite a los contribuyentes elegir entre diferentes alternativas legales para minimizar su carga tributaria, cobra especial relevancia cuando se utilizan estructuras en paraísos fiscales. Aunque la economía de opción es legítima, su uso abusivo a través de estos territorios plantea serios desafíos al sistema fiscal, al permitir una elusión que distorsiona la equidad tributaria y compromete la justicia fiscal. De esta forma, su análisis es crucial para identificar los límites entre la planificación fiscal permitida y aquellas prácticas que, al aprovechar vacíos normativos, incurren en fraude de ley o simulación, socavando así la integridad del sistema tributario.

A diferencia de los anteriores mecanismos de los que dispone para luchar contra aquellas situaciones fraudulentas tributariamente, la economía de opción no es un término jurídico como tal, pues no se encuentra regulado en ninguna norma jurídica, sino que ha sido extraído tanto de la doctrina como de la jurisprudencia.

Este tercer mecanismo tiene lugar cuando el ordenamiento jurídico, ofrece la posibilidad de que el contribuyente opte entre distintas opciones preestablecidas (lícitas) para obtener un resultado concreto, obteniendo así unos determinados beneficios fiscales. En estos casos, el contribuyente opta por realizar un negocio jurídico distinto, obteniendo mayores beneficios fiscales, o bien, no llevará a cabo ningún negocio jurídico. Esta posibilidad de elección tiene como finalidad la consecución de un mayor beneficio por parte del obligado tributario, siempre que se produzca dentro del marco establecido, sin vulnerar ninguna disposición legal.

De esta forma, la economía de opción se configura como una manifestación del principio de autonomía de voluntad recogido en el art. 1255 del Código Civil⁴⁷. Este principio se muestra en el derecho tributario en la capacidad económica que tienen los contribuyentes para presentar sus propios resultados tributarios conforme a la ley.

2.4.2. Influencia de los paraísos fiscales en nuestra legislación

En España, la legislación tributaria no dispone de un capítulo en el que se integra a la totalidad de disposiciones relacionadas con los paraísos fiscales, sino que se encuentran diseminadas en distintas leyes. Asimismo, no existe nominalmente un apartado nominativo

⁴⁷ “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.”

en el que se regulen las rentas que se han adquirido en los paraísos fiscales, sin embargo, sí que hay un régimen especial de aplicación a dichas rentas.

Este régimen especial tiene como objetivo asegurar que las rentas generadas en territorios considerados como paraísos fiscales no escapen a la tributación en España, y se implementan medidas específicas para evitar la elusión fiscal. Entre las medidas adoptadas, se incluyen requisitos de transparencia, obligaciones de información y mecanismos para evitar la doble imposición que podrían ser explotados por quienes buscan beneficiarse de las ventajas fiscales que ofrecen estos territorios.

En consecuencia, aunque no existe una codificación única y explícita en la legislación tributaria que aborde de manera exhaustiva y centralizada las cuestiones relacionadas con los paraísos fiscales, el marco legal español está estructurado de manera que, a través de diferentes normativas, se ejerza un control sobre las rentas procedentes de estos territorios. Este enfoque fragmentado, aunque efectivo en términos de regulación, implica una mayor complejidad administrativa y puede suponer un desafío para la correcta interpretación y aplicación de la ley, requiriendo un conocimiento profundo y detallado de las múltiples disposiciones legislativas implicadas.

Para abordar la influencia de los paraísos fiscales en la legislación española, es fundamental considerar la vulneración del artículo 31 de la Constitución Española. Este artículo establece la obligación de contribuir al sistema de tributación en función de la capacidad económica de cada individuo, siguiendo los principios de igualdad y progresividad, sin que en ningún caso tenga carácter confiscatorio. Este principio constitucional se refleja también en el artículo 3 de la Ley General Tributaria (LGT).

La existencia y uso de paraísos fiscales atentan contra estos principios constitucionales y legales, ya que facilitan la evasión y elusión fiscal, permitiendo que ciertos individuos y empresas eludan su responsabilidad tributaria. Esto crea desigualdades en el sistema fiscal y pone en riesgo la equidad y progresividad que la Constitución y la LGT buscan garantizar. La dispersión normativa que caracteriza la legislación española en relación con los paraísos fiscales complica la lucha contra estas prácticas, a pesar de los esfuerzos por establecer un régimen especial para las rentas obtenidas en dichos territorios.

De este modo, en los últimos años, España ha llevado a cabo una serie de medidas y reformas con el objetivo de disminuir las prácticas elusivas, en parte, debido a la influencia de los “Tax Havens”⁴⁸ (paraísos fiscales) sobre las economías de los distintos estados.

Las medidas establecidas en la normativa española pueden diferenciarse en tres categorías: medidas que principalmente versan sobre el Impuesto de Sociedades, pues son las empresas o corporaciones mercantiles las que tienen una mayor posibilidad de utilización de los beneficios en estos territorios. Las medidas incluidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. En base a los diferentes impuestos existentes, ha de hacerse distinción entre los impuestos directos e indirectos, los cuales serán objeto de estudio a continuación.

Asimismo, se ha de prestar especial atención a la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

2.4.2.1. Impuestos directos.

Los tributos directos son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica, es decir, gravan la posesión de un patrimonio y la obtención de una renta por parte de individuos o entidades jurídicas. Esto conlleva que depende estrechamente de la situación financiera de los contribuyentes.

2.4.2.1.1. Ley del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades (IS) en España es un tributo de naturaleza directa y carácter personal que grava la renta de las entidades jurídicas residentes en territorio español.

En el marco de la legislación tributaria española, el Impuesto de Sociedades se rige por la Ley 27/2014, conocida como la Ley del Impuesto sobre Sociedades (de ahora en adelante, LIS) y su objetivo principal es la imposición sobre la renta obtenida por las sociedades y demás entidades jurídicas durante un ejercicio fiscal.

Como punto de partida, debe mencionarse el artículo 8 de la LIS, el cual establece tres criterios para que una entidad sea considerada residente en España, debiendo cumplir al menos uno de ellos:

- Haber constituido la entidad conforme a las leyes españolas
- Establecer el domicilio social de la entidad en territorio español

⁴⁸ Fernández, I. & Díaz, R. *El impacto de los paraísos fiscales en la economía española y la eficacia de las medidas anti-elusión*. Revista Española de Derecho Financiero, 42(1), 2022, (p. 23-45).

- Ejercer la dirección efectiva de la entidad en el territorio español

No obstante, se llevó a cabo una modificación sustancial con la implementación de la Ley 36/2009, de 29 de noviembre, orientada a la prevención del fraude fiscal, la cual establece que: “la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos”.⁴⁹

Este cambio fue introducido con el objetivo de que fueran objeto de tributación mediante la aplicación de la LIS, aquellas entidades que, pese a encontrarse en un país en el que la tributación sea baja o nula, sus activos o actividad principal se esté desarrollando en territorio español.⁵⁰

Del mismo modo, al hablarse de la LIS, es necesario hacer referencia al artículo 15 g), relativa a la base imponible del Impuesto de Sociedades. Así, establece que ciertos gastos no serán deducibles, que, de forma general, se corresponde con diversas operaciones llevadas a cabo con entidades residentes en paraísos fiscales. Sin embargo, se otorga la posibilidad de probar que se trata de una operación efectivamente realizada.

“Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles”.⁵¹

Asimismo, la LIS incluye diversas medidas antielusión, diseñadas para eliminar ciertos beneficios fiscales y prevenir prácticas abusivas. Entre estas medidas se encuentran las

⁴⁹ Gobierno de España. Apartado 3 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. *Boletín Oficial del Estado*, 2006. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

⁵⁰ Gonzales, J. L. P. *Los paraísos fiscales como herramienta de planificación tributaria* (Doctoral dissertation, Universidad de Sevilla). 2016

⁵¹ Gobierno de España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (última modificación publicada el 10 de marzo de 2022). *Boletín Oficial del Estado*, 2014. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2014-12328>

disposiciones contenidas en los artículos 21 y 22 de la LIS. En primer lugar, el artículo 21 establece una exención destinada a evitar la doble tributación sobre los dividendos y las ganancias derivadas de la venta de acciones de entidades, tanto si son residentes en España como si no lo son. Esta disposición asegura que los beneficios distribuidos o las plusvalías obtenidas no sean gravados nuevamente, en aras de evitar una imposición múltiple que podría desincentivar la inversión y la movilidad de capitales. Por otro lado, el artículo 22 de la LIS prevé una exención para las rentas obtenidas en el extranjero mediante un establecimiento permanente, siempre y cuando este no se encuentre en un territorio calificado como paraíso fiscal. Sin embargo, existe una excepción a esta regla para los Estados miembros de la Unión Europea. En estos casos, el contribuyente debe demostrar que tanto la constitución como la operativa del establecimiento permanente responden a motivos económicos válidos y que la entidad realiza actividades económicas reales y sustantivas.⁵²

Estas disposiciones reflejan el esfuerzo legislativo por combatir la elusión fiscal y asegurar que las empresas tributen de manera justa en las jurisdicciones donde realmente generan valor económico.

En virtud del artículo 23.2 LIS, aquellas rentas que procedan de determinados activos intangibles, no tendrán derecho a reducir la base imponible si el cesionario reside en un territorio calificado como paraíso fiscal.

El artículo 50.6 LIS, establece que los adquirentes residentes en territorios calificados como paraísos fiscales no pueden aplicar la reducción del 99% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de valores de entidades de capital-riesgo. El objetivo de esta restricción es evitar que las entidades residentes en jurisdicciones con bajos niveles de transparencia y tributación se beneficien indebidamente de los incentivos fiscales diseñados para fomentar la inversión y el desarrollo empresarial. Según LÓPEZ⁵³, estas jurisdicciones a menudo facilitan la evasión fiscal y la ocultación de beneficios debido a su opacidad. Por otro lado, MARTÍNEZ⁵⁴, sostiene que las medidas del artículo 50.6 están alineadas con los estándares internacionales promovidos por la OCDE para combatir la elusión y evasión fiscal. En la

⁵² Martínez, L. M. *Aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades en España*. Anuario de Derecho Tributario, 38, 2019, (p. 45-67).

⁵³ López, M. P. *Paraísos fiscales y restricciones fiscales en la LIS*. Anuario de Derecho Tributario, 54, 2018, (p. 103-126).

⁵⁴ Martínez, L. M. *Transparencia fiscal y el artículo 50.6 de la LIS*. Revista de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales, 20(2), 2019, (p. 205-229).

misma senda, GARCÍA⁵⁵ destaca que estas restricciones son esenciales para proteger la base imponible española y desincentivar el uso de estructuras fiscales agresivas.

Por último, con referencia al artículo 81.4 LIS, será objeto de integración en la base imponible del IS, IROF y IRNR, las rentas obtenidas en las operaciones que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en paraísos fiscales.

Como resultado a todo lo expuesto, La Ley del Impuesto sobre Sociedades en España se ha convertido en una herramienta clave en la lucha contra la evasión fiscal y el uso abusivo de paraísos fiscales. Así, la doctrina española ha subrayado repetidamente la importancia de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para contrarrestar la utilización de paraísos fiscales. Según SÁNCHEZ⁵⁶, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, incluye una serie de medidas específicas destinadas a evitar la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios (BEPS) hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. Sánchez destaca la inclusión de normas sobre precios de transferencia, la limitación de la deducibilidad de pagos a entidades residentes en

De igual modo, la jurisprudencia española ha abordado varios casos significativos relacionados con la evasión fiscal y el uso de paraísos fiscales en el contexto del Impuesto sobre Sociedades. En la Sentencia del Tribunal Supremo del 5 de marzo de 2019 (Recurso de Casación núm. 4857/2017)⁵⁷, se discutió la aplicación de la normativa anti-abuso en una estructura empresarial que implicaba transacciones con entidades en paraísos fiscales. El Tribunal Supremo reafirmó la validez de las medidas adoptadas por la Administración Tributaria para dismantelar dichas estructuras y garantizar la tributación efectiva en España.

Respecto a la Dirección General de Tributos (DGT), cabe destacarse la emisión de varias consultas vinculantes que clarifican la interpretación y aplicación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con los paraísos fiscales. En la Consulta Vinculante V0378-20, de 17 de febrero de 2020, la DGT aclaró que los pagos realizados a entidades residentes en paraísos fiscales no son deducibles, a menos que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones corresponden a transacciones efectivas y que no se realizaron con el propósito

⁵⁵ García, J. R. *Medidas anti-elusión y la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, 45(1), 2020, (p. 67-89).

⁵⁶ Sánchez, A. *La Ley del Impuesto sobre Sociedades y su impacto en los paraísos fiscales*. Anuario de Derecho Tributario, 56, 2020, (p. 67-91).

⁵⁷ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 5 de marzo de 2019, Recurso de Casación núm. 4857/2017.

de obtener una ventaja fiscal indebida. Esta consulta destaca el rigor con el que la Administración Tributaria examina las transacciones con jurisdicciones de baja tributación. Para concluir su estudio, debe mencionarse las medidas específicas introducidas en esta Ley del Impuesto sobre Sociedades:

Precios de Transferencia: La ley exige que las operaciones entre entidades vinculadas se realicen a precios de mercado, es decir, como si fueran transacciones entre partes independientes. Esto se aplica especialmente a las transacciones con entidades en paraísos fiscales para evitar la manipulación de precios y la transferencia de beneficios fuera de España.⁵⁸

Cláusula Anti-Abuso: Introducida para prevenir estructuras y operaciones cuyo principal propósito es obtener beneficios fiscales indebidos. La cláusula permite a la Administración Tributaria rehusar los beneficios fiscales si determina que la estructura se diseñó principalmente para evadir impuestos.⁵⁹

Transparencia y Cooperación Internacional: España ha implementado medidas para cumplir con los estándares internacionales de transparencia y cooperación en materia fiscal, incluyendo el intercambio automático de información y la participación en iniciativas globales como el Proyecto BEPS de la OCDE.⁶⁰

2.4.2.1.2. *Ley sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas*

Si bien la utilización de los paraísos fiscales como práctica elusiva o fraudulenta suelen ser mayormente utilizadas por personas jurídicas, también existen conductas llevadas a cabo por estos últimos, requiriendo una protección. Como respuesta a estas prácticas elusivas llevadas a cabo por personas físicas, el legislador desarrolló la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

Como punto de partida, en el artículo 9 de la LIRPF se establecen los criterios que determinan la residencia fiscal en el territorio de España, presumiéndose cuando el contribuyente tenga su núcleo principal de actividades o intereses económicos en España, o bien, cuando el contribuyente permanezca más de 183 días en España. El propósito buscado por este artículo es que, aquellas personas que se encuentran en continuo

⁵⁸ Gómez, F. J. *Precios de transferencia y el desafío de los paraísos fiscales*. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, 48(2), 2018, (p. 123-145).

⁵⁹ López, M. P. *La cláusula anti-abuso en el contexto del Impuesto sobre Sociedades*. Revista de Derecho Fiscal Internacional, 36(1), 2019, (p. 87-110).

⁶⁰ Martínez, L. M. *Transparencia fiscal y cooperación internacional: Implicaciones para España*. Revista de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales, 19(3), 2021, (p. 205-229).

movimiento geográfico puedan evitar que se acredite su residencia fiscal en paraísos fiscales. Debido a la gran movilidad geográfica que existe hoy en día, este artículo entraña gran importancia.

Este artículo afecta especialmente a aquellas personas que se encuentran en continuo movimiento geográfico, pues si desplazan su residencia a alguno de los territorios calificados como paraísos fiscales, se presumirá que su finalidad es la elusión de las obligaciones tributarias, debiendo probar el cumplimiento de alguno de los requisitos mencionados. En la Consulta Vinculante V1980-18, de 26 de junio de 2018, la DGT analizó el caso de una persona que, a pesar de pasar menos de 183 días en España, tenía su núcleo principal de intereses económicos en el país. La consulta determinó que, debido a la ubicación de la mayoría de sus ingresos y actividades económicas en España, esta persona debía ser considerada residente fiscal en España. Este caso ilustra cómo el criterio de intereses económicos puede prevalecer sobre el criterio de permanencia física.

En la actualidad, los YouTubers y otros creadores de contenido digital han desafiado el concepto tradicional de residencia fiscal debido a la naturaleza digital y global de sus ingresos y actividades. Muchos de estos creadores optan por trasladarse a jurisdicciones con una carga fiscal más baja, buscando optimizar su tributación. Sin embargo, según el artículo 9 de la LIRPF, a pesar de que un YouTuber pase menos de 183 días en España, puede ser considerado residente fiscal si sus ingresos principales provienen de actividades realizadas en España o si mantienen un vínculo económico significativo con el país.

En el artículo 7 de la LIRPF, se enuncian determinadas rentas exentas, que serán aquellas percibidas por trabajos realizados en el extranjero, que, además, cumplan con los requisitos establecidos; entre ellos, que exista en dicho territorio un impuesto de naturaleza análoga y no sea considerado como paraíso fiscal, cumpliéndose al existir un CDI suscrito con cláusula de intercambio de información.

Asimismo, dispone de una medida preventiva destinada a aquellas personas físicas que establezcan su residencia en un territorio considerado paraíso fiscal. En este artículo 8.2 de la LIRPF, fija la continuidad en la tributación conforme al sistema jurídico español, en el ejercicio en el cual se produce el cambio de residencia y los siguientes cuatro ejercicios posteriores.

Por otro lado, en el artículo 91 LIRPF, se establece la imposibilidad de deducción de la cuota líquida, el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en países considerados como paraísos fiscales por razón de distribución de dividendos o participación en

beneficios. En el artículo 92.4 2º LIRPG, se encuentra la imposibilidad de deducción por la cesión de derechos de imagen.

En el artículo 95.3 LIRPF se encuentran las presunciones en la imputación de la base imponible de los contribuyentes que participan en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales. La diferencia positiva se imputa entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del periodo impositivo y su valor de adquisición, presumido en un 15%, salvo prueba en contrario. En su apartado 95 bis LIRPF, se determina la imposibilidad de solicitar aplazamiento para el pago de la deuda tributaria tras cambiar la residencia a un paraíso fiscal o a un país sin CDI suscrito, cuando se trate de motivos laborales.

Para finalizar, en la Disposición Adicional 13 se establece la obligación de suministrar la información que se encuentre relacionada con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con territorios considerados como paraísos fiscales.

2.4.2.1.3. Ley sobre el Impuesto de la Renta de los No Residentes

Por último, la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR), aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece aquellas normas que regulan la tributación de las rentas generadas en España, tanto por personas físicas, como jurídicas, no residentes en el país. Este régimen fiscal contiene disposiciones cuyo fin es, entre otros, restringir el uso de territorios con ventajas fiscales especiales, comúnmente denominados paraísos fiscales. En el marco de esta ley, se desarrollan mecanismos específicos para asegurar que los contribuyentes que obtienen ingresos en territorio español, a pesar de no residir en él, cumplan con sus responsabilidades tributarias, evitando la erosión de la base imponible y la evasión fiscal, fomentando así una mayor equidad y transparencia en el sistema tributario.

Una particularidad de la Ley del IRNR es su concisión, ya que en muchas ocasiones se remite a las normas establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (IS), siempre que sean aplicables a la situación de los no residentes. Este enfoque es especialmente visible en las disposiciones sobre establecimientos permanentes y la imposición complementaria, recogida en el artículo 19 de la ley, que afecta a las entidades no residentes con establecimientos permanentes en paraísos fiscales. Esta imposición adicional opera como

un elemento disuasorio contra la transferencia de beneficios hacia jurisdicciones con baja carga fiscal.

Para abordar su estudio, primeramente, se debe hacer referencia al artículo 9.3 LINR, el cual establece lo siguiente: “En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como Paraísos Fiscales”. De forma que, la administración tributaria tiene la posibilidad de dirigirse de forma directa al responsable, sin que sea necesario la realización del acto administrativo de derivación de responsabilidad a que se refiere el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.⁶¹

En el artículo 19 LINR se recogen medidas relacionadas con el cálculo de la deuda tributaria, estableciendo sobre la base imponible, una imposición complementaria sobre las cuantías obtenidas por establecimiento permanentes de entidades no residentes cuando estas tengan su residencia fiscal en un paraíso fiscal. GARCÍA⁶², analiza la efectividad de estas medidas en el contexto de la globalización y la digitalización de la economía. Según García, la imposición complementaria actúa como un disuasivo eficaz contra la localización estratégica de establecimientos permanentes en paraísos fiscales, asegurando una mayor equidad y transparencia en el sistema fiscal español.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2016 (Recurso de Casación núm. 2329/2014) aborda la interpretación del artículo 19 LINR en un caso donde se debatía la aplicabilidad de la imposición complementaria a una entidad no residente con un establecimiento permanente en España. El Tribunal Supremo concluyó que la medida es consistente con el objetivo de evitar la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios hacia jurisdicciones con baja tributación, reforzando la legalidad y necesidad de dicha imposición complementaria.

⁶¹ Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

⁶² García, J. R. *Medidas antielusión y la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, 46(2), 2020, (p. 87-109).

Finalizando con la LINR, mediante el artículo 39 se establecen especialidades respecto a las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en un paraíso fiscal. Dentro de la misma línea, el artículo 46 LINR establece que el sujeto contribuyente, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la UE, tenga acreditado su domicilio habitual en un Estado miembro de la Unión Europea y haya obtenido en España rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas, de como mínimo, el 75 % de la renta total, podrá escoger tributar por el IRPF. Sin embargo, este régimen opcional del IRPF no será aplicable a los contribuyentes residentes en paraísos fiscales.

2.4.2.2. *Impuestos indirectos.*

En contraste con los impuestos directos, que gravan directamente la renta o el patrimonio de los contribuyentes, los tributos indirectos tienen un enfoque diferente en la imposición fiscal. Estos impuestos recaen sobre las actividades económicas, el consumo y la utilización de bienes, en lugar de sobre los ingresos o el patrimonio de los individuos o empresas.

Una de las principales características de los tributos indirectos es su repercusión generalizada en toda la población⁶³. Esto se debe a que se aplica un mismo porcentaje impositivo a todos los consumidores, sin tener en cuenta sus ingresos individuales o su capacidad adquisitiva. En otras palabras, la carga impositiva se distribuye de manera uniforme entre todos los consumidores, independientemente de su nivel de ingresos.

Este enfoque de imposición tiene como objetivo gravar el consumo y desincentivar ciertos comportamientos económicos no deseados, como el consumo excesivo de ciertos bienes o servicios. Además, los tributos indirectos suelen ser más fáciles de recaudar y administrar para las autoridades fiscales, ya que se aplican en el punto de venta o consumo de los bienes o servicios gravados.

2.4.2.2.1. *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido*

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es un pilar fundamental en el sistema tributario en España, realizando una de las mayores contribuciones a los ingresos públicos del país.

Sin embargo, el fraude más común se realiza a través de este impuesto, realizando servicios sin factura como contrapartida. Así, no habrá constancia de que el servicio se ha realizado efectivamente, lo que conlleva a la inaplicación del IVA. Este fraude no se limita a las

⁶³ Rodríguez Bereijo, J. *La lucha contra la evasión fiscal: El papel de los tributos indirectos en la economía española*. Anuario de Derecho Financiero y Tributario, 55, 2023, (p. 55-78).

fronteras nacionales entre particulares, sino que sucede en transacciones internacionales, aumentando su alcance y complejidad.

La entrada de España en la Comunidad Económica Europea (CEE) el 1 de enero de 1986, constituye un importante hito, pues supuso la eliminación de la figura básica de la fiscalidad indirecta española, denominada Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE)⁶⁴, introduciéndose el término IVA, el cual continúa empleándose hasta la actualidad. Este proceso se llevó a cabo en diversos países de la Unión Europea desde los años sesenta, regulándose en España a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Actualmente, la ley que continúa vigente es Ley 37/1992, de 28 de diciembre, complementada con el reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, quedando así derogada la Ley 30/1985, recogiendo en esta normativa las modificaciones propias del mercado único de la Unión Europea.

Tras situar en IVA en el marco de la UE, ha de reseñarse que es una directiva europea la encargada de armonizar el impuesto, y no cada país el dueño del IVA. De manera que, la Unión Europea enfrenta una batalla constante contra el fraude extendido que lo afecta, puesto que la eliminación de las barreras fiscales dentro de la Unión Europea ha facilitado a las empresas la adquisición de bienes y servicios sin el correspondiente pago del IVA. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que las normas europeas no pueden utilizarse de forma abusiva para eludir impuestos. Es interesante al respecto la sentencia de 21 de febrero de 2006, HALIFAX.⁶⁵

La finalidad del IVA consiste en gravar el consumo final de los individuos, para ellos se exigirá en cada etapa del proceso de producción y distribución, aplicado en la parte de valor que se le añade al producto o servicio en dicha etapa. Así, su precio habrá sido gravado en cada una de las fases, cuando sea presentado al consumidor final. De esta forma, el IVA puede ser utilizado de tal forma que los intermediarios se deduzcan, de las cuotas repercutidas, las que han soportado, e ingresar si procede la diferencia, gravando así, en cada fase solo el valor que en la misma se haya añadido.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) proporciona el marco normativo donde se origina este tipo de ilícitos. Distingue entre operaciones internas, sujetas al IVA

⁶⁴ El Impuesto General sobre Tráfico de Empresas es un tributo de carácter indirecto que grava las ventas, obras y servicios, tiene carácter general y multifásico en cascada, es decir, exigiendo el impuesto en cada una de las fases de transformación y comercialización.

⁶⁵ Mendez Cortegano, Ignacio, Pujante Gil, Juan Antonio. *Estrategias de lucha contra el fraude en el IVA*. Cuadernos de Formación Colaboración 30/08. Volumen 6/2008.

del país de origen, y operaciones intracomunitarias, que gozan de exención fiscal en el país de destino.

El fraude del IVA se materializa cuando una empresa, que debería tributar por el IVA en un Estado Miembro, adquiere bienes o servicios de otro Estado Miembro sin pagar el impuesto correspondiente. Posteriormente, vende estos productos o servicios en su propio país, incorporando el IVA en el precio final, pero sin declarar ni ingresar el impuesto a las autoridades fiscales.

El fraude carrusel es una de las modalidades de evasión fiscal más sofisticadas y extendidas dentro de la Unión Europea, y su relación con los paraísos fiscales es clave para entender su complejidad y alcance. Este tipo de fraude se lleva a cabo mediante la creación de estructuras empresariales que aprovechan las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las entregas intracomunitarias. Las empresas involucradas en este fraude simulan operaciones mercantiles que, en realidad, no tienen como objetivo la comercialización de productos al consumidor final, sino la obtención indebida de devoluciones de IVA.

La conexión con los paraísos fiscales radica en que estas estructuras empresariales fraudulentas suelen incluir entidades radicadas en jurisdicciones con una fiscalidad privilegiada. Estos territorios no solo ofrecen ventajas fiscales, sino que también brindan un alto grado de opacidad, dificultando la trazabilidad de las operaciones y el seguimiento de los flujos financieros. Esta dispersión geográfica de los intervinientes, con empresas situadas en distintos países de la UE y en paraísos fiscales fuera de la UE, complica aún más la detección y persecución del fraude.

Dentro del marco de la UE, el fraude carrusel se basa en el uso indebido de las reglas del IVA intracomunitario, donde las transacciones entre Estados miembros están exentas de este impuesto. Las empresas defraudadoras aprovechan esta exención para mover productos de manera ficticia entre varias compañías de distintos países, reclamando devoluciones de IVA por parte de las autoridades fiscales, sin que el impuesto haya sido efectivamente ingresado. La incorporación de entidades en paraísos fiscales amplifica el fraude, permitiendo el ocultamiento de beneficios y la dificultando la colaboración entre las administraciones tributarias para desarticular estas redes.

Para combatir este fraude, los Estados Miembros han implementado una variedad de medidas, aunque la falta de coordinación entre ellos reduce la eficacia de estas acciones y coloca una carga adicional sobre las empresas legítimas. La complejidad del fraude se ve

agravada por nuevas variantes, la intervención de más intermediarios y la proliferación de facturas falsas.

2.4.2.3. Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006

La Ley 36/2006, promulgada el 29 de diciembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, en su Disposición Adicional primera, establece tres categorías análogas a los paraísos fiscales.

De esta forma, identifica como "países con nula o baja tributación" aquellos donde no son de aplicación gravámenes similares al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Por consiguiente, se entenderá como impuestos idénticos o análogos aquellos gravámenes cuyo propósito sea la imposición sobre la renta, ya sea sobre la propia renta, los ingresos u otros indicadores relacionados con ella. En segundo término, describe el concepto de "intercambio de información efectivo", haciendo alusión a aquellos países que han ratificado Convenios de Doble Imposición Internacional con cláusulas de intercambio de información o Acuerdos de Intercambio de Información en materia tributaria.

Por último, proporciona una definición amplia de paraísos fiscales como territorios que no cumplen con los requisitos de intercambio de información efectivo.

3. MEDIDAS ANTIELUSIÓN DE LA FISCALIDAD

El auge de los desplazamientos y el comercio internacional en los últimos tiempos ha supuesto un cambio en los modelos económicos de los Estados y, por ende, también en su fiscalidad. Esto ha puesto de manifiesto la necesidad de que, tanto los Estados, como los organismos internacionales, adopten iniciativas cuyo propósito sea fomentar la cooperación a nivel internacional en materia fiscal. Por lo tanto, es en este contexto donde los Convenios de Doble Imposición y los Acuerdos de Intercambio de información, toman especial relevancia.

Actualmente existen múltiples convenios bilaterales cuya finalidad es eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, convirtiéndose, dentro del marco internacional, en el mecanismo fundamental para asignar las potestades que poseen los Estados contratantes sobre la renta. Gran parte de estos convenios han tomado como referencia el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) o el

Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Sirviendo como modelo para las negociaciones llevadas a cabo entre dos Estados contratantes, lo cual otorga cierta armonización entre todos los convenios firmados por los Estados signatarios.

3.1. Convenios de Doble Imposición

Los Convenios de Doble Imposición (CDI) son acuerdos firmados por dos o más Estados, a través de los cuales se reparte la soberanía fiscal para abordar los conflictos sobre una misma renta. Esto supone que una misma renta puede tributar en el país donde reside su perceptor (tributación por renta mundial), o bien, en el país de origen (tributación en el estado de la fuente).

De conformidad con lo anteriormente expuesto, es necesario referirse a los convenios internacionales como la figura jurídica que realmente representan: tratados internacionales. "Un Tratado Internacional es un acuerdo celebrado por escrito entre Estados, o entre Estados y otros sujetos de derecho internacional, como las organizaciones internacionales, y regido por el Derecho Internacional." ⁶⁶

La Convención de Viena, en su artículo 2, apartado 1(a), ofrece una definición adicional que resulta crucial para la comprensión de los tratados internacionales: "Se entiende por 'tratado' un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular."

De las definiciones previamente citadas, podemos inferir la naturaleza de los convenios internacionales, los cuales se configuran como acuerdos entre Estados, sujetos al derecho internacional, donde, en el contexto de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), se produce una renuncia a la soberanía fiscal con el fin de proteger a los contribuyentes de la doble imposición internacional (DII).

En este punto, debe reseñarse que la doble imposición puede ser:

Jurídica. Esta imposición se produce cuando la renta obtenida por un contribuyente resulta gravada por más de un Estado, en un mismo periodo impositivo. Esta doble imposición pueda estar originada por distintos motivos, como por ejemplo la existencia de principios tributarios distintos.

⁶⁶ Página oficial del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación <https://www.exteriores.gob.es/es/ServiciosAlCiudadano/TratadosInternacionales/Paginas/index.aspx>

Económica. En este caso la doble imposición afecta a dos personas diferentes por una misma renta. Sin embargo, esta doble imposición no presenta identidad subjetiva.

La naturaleza de estos convenios no solo se limita a evitar la DII, sino que también se busca fomentar las relaciones internacionales entre los Estados firmantes. Este doble propósito, se encuentra reflejado en las directrices del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que establece: "La existencia de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) es esencial para promover las inversiones exteriores, bien sean extranjeras en España o de capital español en el exterior, ya que dotan de seguridad jurídica a los inversores y reducen la fiscalidad de dichas inversiones."

Para eliminar, o mitigar la doble imposición, las medidas adoptadas pueden tener carácter unilateral, bilateral o multilateral. En su mayoría, son convenios bilaterales, pero también se recurren a las multilaterales, lo cual se lleva a cabo a través de los CDI. A través de ello se busca eliminar la doble imposición y evitar la evasión fiscal, convirtiéndose así en el mecanismo fundamental para asignar las potestades que poseen los Estados contratantes sobre la renta, dentro de un marco internacional.⁶⁷

Una vez celebrados los Convenios, será necesaria la ratificación y la publicación por parte del ordenamiento jurídico interno de cada país. En España, será necesaria su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE), de acuerdo con el artículo 96.1 de la Constitución Española⁶⁸. Además, será necesario utilizar los procedimientos marcados en el pacto o bien, por las normas de derecho internacional, si se pretendiera reformar o derogar su articulado. Gran parte de estos convenios han tomado como referencia el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) o el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU). Sirviendo como modelo para las negociaciones llevadas a cabo entre dos Estados contratantes, lo cual otorga cierta armonización entre todos los convenios firmados por los Estados signatarios.

⁶⁷ Ambite Iglesiass, Ana María y Lopez Arrabe, Carlos: *Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española*. En Cuadernos de formación, vol. 17/2014, colaboración 01/14, 2014, IEF, (p. 10-11).

⁶⁸ Artículo 96.1 de la Constitución Española: "Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional

3.1.1 *Convenio Modelo de la OCDE*

Como se ha mencionado anteriormente, la constante globalización de la economía y el movimiento de capitales da lugar a inversiones de capitales extranjeros. En este contexto, el Estado en el cual reside el capital económico, persigue gravar las rentas obtenidas por su residente, pese a que se haya producido en un mercado extranjero, puesto que esto le permite generar mayores ingresos tributarios que le permitirán satisfacer sus necesidades. Y por ende, el Estado donde se generan las rentas, busca gravar las mismas por los no residentes, al haber aportado su infraestructura, recursos y entorno económico, político y social. El Modelo de CDI de la OCDE, pretende facilitar las negociaciones entre los Estados, otorgándoles un esquema que les pueda servir como punto de partida.

El primer modelo emitido por La OCDE se produjo en 1963, bajo el título “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”. Este convenio supuso una armonización de los conceptos y principios básicos recogidos por los anteriores, así como los criterios para lograr una común interpretación y aplicación de los métodos.

Desde entonces, se han producido numerosas modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE), siendo calificado por el Comité de Asuntos Fiscales como un MC dinámico, puesto que supone la suma al Modelo anterior de las nuevas modificaciones, apreciaciones y adaptaciones a la realidad presente de cada momento.

La última modificación del Modelo de Convenio de la OCDE se produjo en 2017, la cual introdujo diversas modificaciones significativas que permitían abordar los desafíos del comercio electrónico y la economía digital. Entre las modificaciones más reseñables se encuentran las siguientes:

- Gran parte de las modificaciones versan sobre las acciones del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)

1. Plan de Acción BEPS

Las modificaciones del 2017 se basan en gran medida en las acciones del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), aprobado en la reunión celebrada por los jefes de gobierno del G-20 en septiembre de 2013.⁶⁹ Esta iniciativa tiene como fundamento la búsqueda de un mecanismo que permita un efectivo intercambio a nivel internacional, y de forma automática, acerca de los datos

⁶⁹ Aparicio, C. *La redefinición del establecimiento permanente en el contexto del BEPS*. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, 178, 2018, (p. 23-45).

recabados sobre las rentas y patrimonios de los contribuyentes. Esto fue plasmado en quince puntos de acción, las cuales se detallarán más adelante.

2. Establecimiento permanente (artículo 5)

La definición de "establecimiento permanente" fue revisada para evitar que su concepto se devaluara a través de estrategias como la fragmentación de actividades y el uso de comisionistas o agentes dependientes. Según la nueva definición, se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante si una persona actúa habitualmente en ese Estado en nombre de la empresa y tiene la autoridad para concluir contratos de manera regular. Este cambio busca cerrar lagunas que permitían a las empresas evitar la clasificación de establecimiento permanente, lo que llevaba a la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios.

3. Residencia (artículo 4)

Se realizaron cambios en los criterios de residencia para abordar la situación de las entidades transparentes y resolver conflictos de doble residencia. Estas modificaciones están diseñadas para proporcionar claridad y prevenir la doble imposición o la doble imposición no resuelta, lo cual es crucial en un entorno globalizado donde las entidades pueden tener presencia en múltiples jurisdicciones.

4. Cláusula de Propósito Principal (artículo 29)

La introducción de la Cláusula de Propósito Principal tiene como objetivo prevenir el uso abusivo de los tratados fiscales. Esta cláusula permite a los Estados negar los beneficios del tratado si se determina que el principal propósito de una transacción o estructura es obtener esos beneficios. Este cambio es fundamental para combatir la planificación fiscal agresiva y asegurar que los tratados se utilicen conforme a su intención original de evitar la doble imposición y fomentar el comercio y la inversión internacionales.

5. Procedimiento Amistoso MAP (artículo 25)

Las disposiciones sobre el procedimiento amistoso fueron mejoradas para resolver disputas fiscales de manera más efectiva. Estas mejoras aseguran que los casos sean resueltos en un período de tiempo razonable y proporcionan un mecanismo para la resolución obligatoria de disputas en caso de que las autoridades competentes no lleguen a

un acuerdo. Este cambio es crucial para brindar certeza y estabilidad a los contribuyentes que operan a nivel internacional.⁷⁰

6. Nuevas Reglas sobre Asistencia Administrativa

Se reforzaron las disposiciones sobre el intercambio de información y la asistencia administrativa mutua para asegurar un cumplimiento más efectivo y una mayor cooperación entre las autoridades fiscales. Estas nuevas reglas promueven la transparencia y la cooperación internacional, elementos esenciales para combatir la evasión y elusión fiscal en un mundo cada vez más interconectado

Estas modificaciones tienen como objetivo principal garantizar que el Modelo de Convenio de la OCDE siga siendo relevante y efectivo frente a las nuevas realidades económicas y tecnológicas, incluyendo la economía digital y el comercio electrónico. Las modificaciones también buscan mejorar la coherencia y eficacia en la aplicación de los tratados fiscales, prevenir la elusión y evasión fiscal, y resolver disputas fiscales de manera más eficiente.

3.1.2 Convenio Modelo de la ONU

El Modelo de Convenio de la ONU para Evitar la Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, surge como producto derivado y complementario al primer Modelo elaborado por la OCDE, siendo aprobado en 1980 por el Comité Fiscal de las Naciones Unidas. Sus esfuerzos se encuentran dirigidos a abordar las necesidades específicas de los países en desarrollo, para lograr un equilibrio justo entre la potestad tributaria de los países desarrollados y en vía de desarrollo, como consecuencia de la creciente importancia del comercio internacional y la cooperación económica. Para ello, la ONU tiene como base la conveniencia de fomentar la perfección de acuerdos bilaterales, de carácter fiscal, entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

El impulso para la creación del Modelo de Convenio de la ONU, surge en el contexto de la creciente interdependencia económica existente tras la Segunda Guerra Mundial, momento en el que los países en desarrollo enfrentaban desafíos económicos y fiscales significativos. Esto hizo necesario la creación de un marco que les permitiera atraer inversión extranjera directa, a la vez que su base tributaria era protegida.

⁷⁰ López, M. P. *Mejoras en el procedimiento amistoso (MAP) y su aplicación en España*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 238, 2021, (p. 112-135).

En 1967, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) estableció un Grupo Especial de Expertos, compuesto por expertos fiscales de diversos países. Su objetivo primordial era estudiar y formular recomendaciones para mejorar la cooperación fiscal internacional y desarrollar un modelo de convenio fiscal que atendiera las preocupaciones de los países en desarrollo.

Como resultado de las múltiples reuniones, estudios y trabajos publicados por el Grupo de Expertos, en 1979 presentaron un Manual para la negociación de acuerdos bilaterales entre ambos tipos de países. Un año más tarde, en 1980, la ONU publicó su primer Modelo de Convenio sobre la tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo. Para reconocer la importancia de la cooperación fiscal internacional en asuntos que no estuvieran relacionados con acuerdos fiscales, el ECOSOC nombró al Grupo de Expertos como Grupo ad hoc de Expertos sobre la cooperación internacional en cuestiones de tributación el cual ha mantenido hasta la actualidad un constante estudio y actualización de los cambios sufridos dentro del ámbito económico, financiero y fiscal internacional.

A través de este trabajo continuo del Grupo Ad Hoc de Expertos, el Modelo de Convenio de la ONU, necesariamente ha evolucionado para enfrentar los desafíos de la economía global y digital, asegurando una distribución justa de la potestad tributaria y fomentando la cooperación fiscal internacional. Siendo de suma importancia su capacidad para adaptarse a las cambiantes dinámicas económicas y proporcionar un marco que promueva el desarrollo económico y la justicia fiscal a nivel global. Las revisiones más importantes llevadas a cabo por el Grupo ad hoc de Expertos, fueron realizadas en 2001, 2011 y 2017.

Si bien es el más importante, no solo por el amplio número de convenios basados en él, sino también por la influencia que ha ejercido y ejerce, el Modelo de Convenio de la OCDE no es el único texto de referencia para la negociación de tratados bilaterales destinados a evitar la doble imposición⁷¹. En el ámbito internacional, podemos identificar dos grandes bloques: el europeo, ya comentado anteriormente, y el anglosajón. Aunque existen otros modelos, como el de EE.UU. o el de Holanda, nos centraremos en el segundo texto en importancia: el Modelo de Convenio de la ONU.

Uno de los pilares del Modelo de Convenio de la OCDE es la tributación en el país de residencia, ya que facilita el crecimiento de las relaciones internacionales para los países desarrollados. No obstante, esta regla presenta mayores inconvenientes que beneficios

⁷¹ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 8 de julio de 2021, Recurso núm. 452/2020.

cuando una de las partes contratantes es un país en desarrollo. Para estos territorios, receptores de inversión extranjera, el principio que otorga mayores potestades recaudatorias al país inversor ofrece pocos beneficios desde una perspectiva fiscal.⁷²

En 1968, tras la publicación del Proyecto de Modelo de la OCDE, se creó un Grupo de Expertos en Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y en Desarrollo. Entre 1968 y 1977, este grupo redactó unas directrices para la negociación de tratados fiscales bilaterales entre estas categorías de países, tomando como referencia principal el Modelo de Convenio de la OCDE.

El texto final del Modelo de Convenio de la ONU se adoptó en 1980, acompañado de unos comentarios con funciones análogas a las del Modelo de la OCDE. Entre 1995 y 1999 se inició una revisión del texto originalmente aprobado, y finalmente, en 2011, se aprobó la última actualización del Modelo.

Para finalizar, si bien, el Modelo de Convenio de la ONU nace como consecuencia derivada del Modelo de la OCDE, y por lo tanto es tomado como referencia para su desarrollo, su principal diferencia radica en que, el Modelo de la ONU busca salvaguardar en mayor medida la potestad tributaria del Estado de la fuente de dichas rentas, mientras que el Modelo de la OCDE, pretende que sea el Estado de la fuente el que renuncie en mayor medida a su soberanía fiscal y las rentas tributen en el Estado de residencia.

3.2. Acuerdos de Intercambio de Información

Los Acuerdos de Intercambio de Información, así como los Convenios de Doble Imposición, constituyen elementos fundamentales para combatir la evasión fiscal y mejorar la transparencia fiscal global. Ambos se complementan, pues para aplicar adecuadamente un Convenio de Doble Imposición, resulta necesario que con anterioridad se haya producido una disposición de información.

Los Acuerdos de Intercambio de Información (AII) constituyen tratados bilaterales o multilaterales entre países, mediante los cuales se comprometen a prestarse asistencia en el intercambio de información de naturaleza fiscal, entre sus correspondientes administraciones tributarias. Sin perder de vista la causa subyacente, de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, entre los objetivos de los AII también se encuentra el promover la cooperación internacional y las relaciones administrativas.

⁷² García, J. R. *El papel de la ONU en la creación de un modelo de convenio fiscal para los países en desarrollo*. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, 37(2), 2017, (p. 50-74).

En España, el origen de los AII se sitúa en 2002, tras haber sido impulsados por el Modelo de la OCDE de Acuerdo de Intercambio de Información, con el objetivo de instaurar un efectivo intercambio de información. Para ello, creó un grupo de trabajo compuesto por países miembros de la UE y otros con la consideración de paraísos fiscales cooperativos. Fruto de este trabajo se creó el primer Modelo de la OCDE de Acuerdo de Intercambio de Información, el cual es único y sirve como referencia para aquellos territorios que busquen desarrollar sus propios Acuerdos.

Por lo tanto, en Europa existe una obligación de intercambio de información, entre los Estados Miembro, recogida en numerosas directivas, así como en el artículo 5 del Real Decreto 1624/1992, que modifica el RD 1326/1987, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea (UE) sobre intercambio de información tributaria: “Sin perjuicio de otras obligaciones más amplias en materia de intercambio de información con trascendencia tributaria previstas en Convenios para evitar la doble imposición internacional o en otros Convenios internacionales que, suscritos por España, formen parte del ordenamiento interno, el Ministerio de Economía y Hacienda procederá al intercambio, con los demás Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, de la información necesaria para la correcta liquidación de los impuestos que en cada Estado miembro graven la renta o el patrimonio, así como del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de fabricación.”

A nivel internacional, toma especial relevancia la denominada Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas Extranjeras (FATCA), la cual fue promulgada por Estados Unidos en el año 2010, para combatir la evasión fiscal de ciudadanos y residentes estadounidenses que mantienen cuentas en el extranjero⁷³. Para lograr dicho objetivo, se obligó a las Instituciones Financieras Extranjeras (FFI) y a ciertos contribuyentes estadounidenses a identificar y reportar al Servicio de Impuestos Internos (IRS), información detallada sobre las cuentas financieras de ciudadanos y residentes estadounidenses, así como de entidades extranjeras en las que estos contribuyentes posean una participación efectiva. Su incumplimiento se encuentra penalizado con una retención del 30% sobre ciertos pagos de origen estadounidense. Para facilitar la implementación de FATCA y asegurar la cooperación internacional, Estados Unidos ha firmado una serie de Convenios Intergubernamentales (IGA) con más de 100 países. Estos convenios se dividen en dos modelos principales:

⁷³ Hernández Martín, María Belén, Navarro Bricio, María del Mar, Ordóñez Ruiz de Adana, María Fernanda: “Nuevos mecanismos en la obtención e intercambio de información en el ámbito internacional”. En Cuadernos de formación, vol. 17/2014, colaboración 11/14, 2014, IEF, p. 186.

Modelo 1: las instituciones financieras reportan la información requerida a las autoridades fiscales de su propio país, las cuales luego intercambian esta información con el IRS. Este modelo puede ser recíproco, donde Estados Unidos también proporciona información sobre las cuentas mantenidas por residentes de la jurisdicción extranjera en instituciones financieras estadounidenses. Si no fuera recíproco, solo las instituciones financieras extranjeras reportan al IRS.

Modelo 2: permite que las instituciones financieras reporten directamente al IRS, con la asistencia de las autoridades fiscales locales para facilitar el cumplimiento.

De esta forma, la implementación de FATCA ha acelerado el desarrollo de convenios de intercambio de información fiscal a nivel global y ha influido en la adopción de normas internacionales, como el Estándar Común de Reporte (CRS) de la OCDE. De igual modo, ha establecido un nuevo estándar para la transparencia fiscal internacional, obligando a las instituciones financieras a reportar información detallada sobre las cuentas de los contribuyentes extranjeros. Por último, ha fomentado la cooperación entre jurisdicciones fiscales, facilitando el intercambio de información de una forma más eficaz y eficiente.

En España, la normativa FATCA se aplica desde la publicación en junio de 2014 en el BOE del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras, desarrollado por la Orden HAP/1136/2014. Según esta orden, estarán obligadas a cumplir con el acuerdo las entidades que sean instituciones de custodia, de depósito, entidades de inversión o compañías de seguros específicas consideradas instituciones financieras españolas obligadas a comunicar información.

En consecuencia, si alguna de las entidades financieras españolas mencionadas opera en la economía estadounidense y obtiene ingresos a través de transacciones realizadas mediante establecimientos financieros en Estados Unidos, deberá cumplir con la obligación de suministro de información según FATCA.

4. PRINCIPALES ORGANISMOS IMPLICADOS EN LA LUCHA PARA LA ERRADICACIÓN DE LOS PARAÍOS FISCALES

4.1. Plano Internacional.

Hoy en día, el uso y la existencia de los paraísos fiscales tienen un gran impacto en el ámbito internacional, lo cual afecta a los estados de forma individual, así como a las organizaciones en las que se encuentran integrados. De esta forma, han nacido organizaciones internacionales como la OCDE o el G-20.

4.1.1. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

La organización con mayor relevancia en el plano internacional es la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), ya que ha encarnado gran parte de la lucha contra la evasión fiscal y el blanqueo de capitales a través de los paraísos fiscales, estableciendo para ello numerosas medidas anti paraíso, cuyo objetivo estaba constituido por la promoción de la transparencia tributaria y la erradicación o aminoración de la utilización de los territorios con baja o nula fiscalidad.

Esta organización tiene su origen en 1948, con la creación de la llamada Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE), que surge como respuesta a la necesidad de reconstrucción de Europa, tras la escasez sufrida por la Segunda Guerra Mundial. Para ello, Estados Unidos ofreció apoyo financiero mediante el Plan Marshall, en el cual se reconocía la independencia de las economías e impulsaba un nuevo marco de cooperación. Sin embargo, en 1961 finalizó el Plan Marshall, y los países miembros de la Unión Europea convienen la necesidad de creación de una organización que coordine las políticas entre los países occidentales, de forma que invitan a EEUU y Canadá a formar parte de esta Organización. De este modo, el 14 de diciembre de 1960 se celebra en París la Convención de la OCDE, convirtiéndose la OECE en la nueva OCDE, firmándose el Convenio el 30 de septiembre de 1961. Debido a la finalización del Plan Marshall en 1961, los Estados Miembro de la Unión Europea ven de conveniencia invitar a EEUU y Canadá a formar parte de esta Organización, pues consideran necesario la existencia de una organización que coordine las políticas entre los países occidentales. Esta iniciativa sentó las bases para la cooperación internacional, el libre comercio y la promoción del bienestar económico.

Por lo tanto, la OCDE constituye un Organismo Internacional de carácter intergubernamental actualmente conformado por 34 países miembros, que a su vez, cuenta

con la colaboración de ciertos organismos como la Comisión Europea. Los últimos países anexionados fueron Colombia, en 2020 y Costa Rica, en 2021. Actualmente se encuentran en proceso de adhesión: Argentina, Brasil, Bulgaria, Croacia, Indonesia, Perú y Rumanía. También cabe reseñar que, debido al conflicto existente, en 2022 se eliminó a Rusia del proceso de adhesión.⁷⁴

En el artículo 1 de la Convención de la OCDE de 1960 establece los objetivos de la organización, el principal consiste en lograr un crecimiento económico y el empleo, aumentando el nivel de vida de los ciudadanos, compatibilizándolo con la estabilidad financiera y el desarrollo de la economía mundial.

El resto de los objetivos están encaminados a contribuir una expansión económica equilibrada, tanto para los países miembros, como de aquellos que no forman parte y se encuentran en desarrollo, y la expansión del comercio mundial de forma no discriminatoria.

Para cumplir con lo establecido, la OCDE realiza tres tipos de actuaciones:

La realización de análisis y estudios sobre las políticas públicas implementadas por los estados miembros. Como resultado se obtienen estadísticas y trabajos que cubren distintos ámbitos y sirven como base para próximas decisiones en políticas económicas.

Dentro de la actividad normativa, se establecen acuerdos o pactos que son obligatorios para los Estados miembros en materias determinadas, a través de la adopción de Convenios. Dentro de esta actividad normativa podemos encontrar los Códigos de Conducta, directrices, recomendaciones o declaraciones, que, si bien no son vinculantes, suponen buenas prácticas y estándares, tomándose como referencia para los Estados miembro y para aquellos que quieran adherirse.

Por último, los peer reviews o exámenes por pares, son los informes de auditoría externa que versan sobre distintas áreas de las políticas públicas de los Estados miembros, sirviendo como marco de referencia para su mejora.

De esta forma puede resumirse que la OCDE, a diferencia de otros organismos, no otorga financiación ni actúa como entidad negociadora. Sino que, su autoridad se basa en dos pilares: el conocimiento especializado de la Organización y su personal, y su método de

⁷⁴ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD). (s.f.). *Miembros y socios*. <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios>

trabajo, que incluye un sistema de vigilancia mutua entre los países, que busca que sus recomendaciones sean puestas en práctica.

La OCDE tiene una estructura inclusiva que permite la participación de terceros países en sus comités, grupos de trabajo y foros. Esta participación está reglamentada y se clasifica en tres categorías: invitados, participantes y asociados, dependiendo del grado de implicación. En los dos últimos casos, se requiere el pago de cuotas.

De esta forma, la OCDE ha desempeñado un papel fundamental en la lucha contra los paraísos fiscales, para ello, a lo largo de los años ha ido estableciendo una serie de estrategias que se han puesto de manifiesto mediante la emisión de informes y recomendaciones. Estas iniciativas han sido adoptadas por múltiples países, incluyendo España, para mejorar la transparencia fiscal y la cooperación internacional.

Uno de los primeros y más influyentes informes de la OCDE en esta área fue el denominado "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue", cuya publicación se produjo en 1998. Este informe identificó las prácticas fiscales perjudiciales que erosionaban las bases imponibles y desplazaban los beneficios a jurisdicciones con impuestos bajos o nulos. El informe destacó la necesidad de establecer normas internacionales para combatir la competencia fiscal dañina y promovió la adopción de medidas para aumentar la transparencia y la cooperación entre las administraciones fiscales de distintos países. Este informe sentó las bases para muchas de las iniciativas subsecuentes de la OCDE.

Entre los conceptos clave que determinó para lograr detectar un paraíso fiscal, se encuentran los siguientes⁷⁵:

1. Tasas impositivas efectivas bajas o nulas. El informe señala que un régimen fiscal preferencial judicial se distingue por tener una tasa impositiva efectiva baja y por presentar uno o más de los siguientes elementos adicionales.

‘Ring-Fencing’ de los regímenes. Este concepto, dentro de los regímenes fiscales, se refiere a la práctica de aislar parcial o totalmente ciertos regímenes fiscales de la economía nacional de un país, lo cual posibilita que dichos regímenes fiscales operen de manera independiente y, en muchos casos, con beneficios fiscales específicos que no están disponibles para el resto de la economía. La idea subyacente del ring-fencing es proteger la economía nacional de los posibles efectos perjudiciales de estos regímenes fiscales

⁷⁵ Martínez-Matosas, E. (2020). *El impacto del Proyecto BEPS de la OCDE en el sistema fiscal español*. Quincena Fiscal, 22(1), 34-59.

preferenciales. Al mantenerlos aislados, el país puede evitar que las ventajas fiscales se extiendan a toda su economía, limitando su impacto a los contribuyentes extranjeros que participan en estos regímenes. Esto significa que los beneficios fiscales, como tasas impositivas reducidas, son accesibles solo para ciertas entidades o actividades económicas que operan dentro del régimen aislado, y no para los contribuyentes nacionales. Esto permite al país, ofrecer incentivos fiscales atractivos, sin comprometer su base impositiva interna, creando así un entorno fiscal competitivo que logra atraer negocios internacionales, al mismo tiempo que protege su economía doméstica de los posibles impactos negativos de una política fiscal agresivamente competitiva.

2. Falta de transparencia. La carencia de transparencia en los regímenes fiscales que operan con tasas impositivas efectivas bajas o nulas impide que los países afectados implementen medidas preventivas adecuadas. De esta manera, resulta esencial que la administración de estos regímenes fiscales garantice que los detalles, incluyendo las solicitudes de los contribuyentes específicos, estén accesibles para las autoridades fiscales de otras naciones involucradas. Cuando los regímenes fiscales no son transparentes, los beneficiarios obtienen mayor libertad para manipular la información fiscal frente a las autoridades, lo que puede fomentar una competencia fiscal desleal. Esta falta de claridad obstaculiza la capacidad de los países para supervisar y regular efectivamente la actividad económica, favoreciendo prácticas que pueden erosionar las bases impositivas de otras jurisdicciones.

3 . Falta de Intercambio de Información. Evaluar si un país puede ser considerado un paraíso fiscal incluye revisar su disposición a compartir información con otras naciones. La negativa a intercambiar datos, o la imposición de restricciones para hacerlo con el objetivo de proteger un régimen fiscal perjudicial, puede dificultar la aplicación de las normas fiscales internacionales. Cuando un régimen fiscal no transparente permite a sus autoridades decidir cómo gravar a los contribuyentes sin compartir esta información con otros países implicados, se dificulta la capacidad de las autoridades fiscales extranjeras para aplicar correctamente sus propias leyes. Además, la ausencia de requisitos para mantener registros públicos de accionistas complica aún más la obtención de la información necesaria para hacer cumplir las leyes fiscales y estatutarias.

Como resultado del informe publicado en 1998, se sentaron las bases que posibilitaban identificar un paraíso fiscal bajo esta consideración, asimismo, se sentaron las bases para la colaboración entre organismos para erradicar la práctica perjudicial. En este contexto, la OCDE publicó su segundo Informe en el año 2000, titulado "Towards Global Tax Co-operation"⁷⁶, el cual puede definirse como una continuación y expansión del trabajo iniciado en el informe de 1998. Sin embargo, con este Informe se avanzó hacia la implementación de soluciones y estrategias para promover la cooperación fiscal global, para ello evaluó el progreso realizado desde 1998, y lo tomó como base para ampliar las recomendaciones y estrategias, poniendo mayor énfasis en la necesidad de transparencia y el intercambio de información, lo cual permitiera obtener una colaboración más efectiva entre países.

El "Agreement on Exchange of Information on Tax Matters", desarrollado en 2002, fue otro hito importante, pues este acuerdo estableció un marco para el intercambio de información fiscal entre los países, permitiendo a las administraciones tributarias acceder a datos relevantes para detectar y combatir la evasión fiscal. Ha resultado fundamental para que los países obtengan información sobre las actividades financieras y empresariales de sus ciudadanos y empresas en otras jurisdicciones, incluyendo los paraísos fiscales.

Durante la primera reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales, producida en el año 2009, se adoptan un conjunto de criterios, el "Exchange of Information on Request" (EOIR), en particular, el cual constituye una de las modalidades de intercambio de información establecidas por la OCDE⁷⁷. Bajo este estándar, los países se comprometen a proporcionar información fiscal relevante a solicitud de otra jurisdicción, siempre que la solicitud cumpla con ciertos criterios y salvaguardias. El EOIR ha mejorado significativamente la capacidad de los países para obtener información sobre sus contribuyentes y ha sido respaldado por la legislación y la jurisprudencia en muchos países, incluyendo España.

El "Common Reporting Standard" (CRS), introducido por la OCDE en 2014, como respuesta a las exigencias del G-20, es una extensión de estos esfuerzos de intercambio de información. El CRS establece un estándar global para el intercambio automático de información financiera, obligando a las instituciones financieras a reportar información

⁷⁶ Aparicio Pérez, C. *La cooperación fiscal internacional: avances y desafíos tras el informe Towards Global Tax Co-operation de la OCDE*. Revista Española de Derecho Financiero, 182, 2019, (p. 125-148).

⁷⁷ Fernández Gómez, M. *La evolución del intercambio de información fiscal a solicitud: Un análisis de la normativa y su aplicación en España*. Revista de Estudios Financieros, 34(1), 2018, (p. 103-127).

sobre las cuentas de sus clientes a las autoridades fiscales, que luego intercambian esta información con otras jurisdicciones. Este estándar ha sido adoptado por más de 100 países y ha sido un paso decisivo para aumentar la transparencia y reducir la capacidad de los individuos y las empresas para ocultar activos y rentas en el extranjero.

El "Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) es otra iniciativa crucial de la OCDE. Lanzado en 2013, el Plan de Acción BEPS identifica 15 acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a jurisdicciones con baja o nula tributación. Estas acciones incluyen medidas para mejorar la transparencia, revisar las normas sobre precios de transferencia, y fortalecer las reglas antiabuso. España ha adoptado muchas de estas recomendaciones, incorporándolas en su legislación fiscal para prevenir prácticas fiscales agresivas y garantizar que los beneficios sean gravados donde se generan las actividades económicas reales.

Estas 15 acciones reseñadas, son las siguientes⁷⁸:

- Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para evitar la doble imposición.
- Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre empresas controladas en el extranjero.
- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.
- Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acción 8 a 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencias entre empresas relacionada entre ellas están en línea con la creación de valor.
- Acción 11: Evaluación y seguimiento de la estrategia Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).
- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia o, mejor dicho, sobre las condiciones acordadas entre empresas independientes para llevar a cabo transacciones.
- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

Para finalizar, en 2021, la OCDE aprobó un tipo impositivo mínimo efectivo en el impuesto sobre sociedades. A partir de 2023, las empresas multinacionales que generen

⁷⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (n.d.). *BEPS Actions*. Recuperado de <https://search.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

ingresos superiores a 750 millones de euros anuales deberán pagar un tipo impositivo mínimo del 15% en cada país donde operen. Esta medida garantiza que, sin importar dónde establezcan su sede, las multinacionales tributen al menos el 15% de sus beneficios. Según la OCDE, este acuerdo, respaldado por 136 países, permitirá redistribuir más de 125.000 millones de dólares en beneficios de las empresas más rentables a nivel global, asegurando que contribuyan equitativamente en términos fiscales, independientemente de dónde se obtengan dichos beneficios⁷⁹.

4.1.2. Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información

Tras publicarse el informe 2000, la OCDE inició un proceso de diálogo con todas las jurisdicciones que poseían un régimen tributario perjudicial, con el objetivo de que se comprometieran a eliminar los elementos perjudiciales de sus sistemas fiscales. En este contexto, la OCDE instauró el Foro Global.

En un primer momento, antes de la publicación del Informe 2000, el Foro Global estaba constituido por la OCDE y seis jurisdicciones comprometidas con el proyecto. Como resultado se obtuvo el desarrollo del Modelo para el Intercambio de Información en materia fiscal, el cual fue publicado el 18 de abril de 2002. Ese mismo día se publicó la primera lista de aquellos territorios no cooperativos, incluyendo entre ellos a Andorra. El resto de las jurisdicciones incluidas en el Informe 2000, habían llevado a cabo una declaración formal por parte de sus gobiernos en la cual manifestaban su compromiso de establecer:

Sistemas fiscales transparentes, facilitando el acceso a la información que resulte relevante en materia fiscal, y en concreto, la relacionada con los beneficiarios efectivos y la información bancaria.

Intercambiar la información basándose en el modelo de acuerdo de intercambio de información fiscal.

Sin embargo, a la hora de llevar a cabo estos trabajos, debía tenerse en cuenta que no podían pedirse mayores compromisos a las jurisdicciones cooperativas que a los Estados miembros de la OCDE. Además, resultaba necesario establecer un foro que facilitara un

⁷⁹ Martínez, L. M. *La implementación del acuerdo fiscal global de la OCDE en España: Retos y oportunidades*. Anuario de Derecho Tributario, 55, 2023, (p. 112-139).

diálogo permanente entre los Estados miembros de la OCDE y las jurisdicciones cooperativas.

Desde 2006 lleva a cabo estudios anuales cuyos resultados se armonizan en el Informe Tax Co-operation, en el cual desarrolla contenido de legislación fiscal y tributaria basados en los principios de transparencia e intercambio de información.

De igual modo cabe destacar la reunión celebrada en 2014 en Berlín, denominado VII Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, en el cual se acordó un modelo de intercambio de cuentas o información cuasi automática.

La última reunión organizada por el Foro Global tuvo lugar del 29 de noviembre al 1 de diciembre de 2023 en Lisboa, en la cual se sumaron cinco nuevos miembros: Angola, Zimbabue, Sierra Leona, Fiyi y la República Democrática del Congo. Esto elevó el número de miembros del Foro Global a 170.⁸⁰

4.1.3. Consejo de Estabilidad Financiera

El Consejo de Estabilidad Financiera o FSB, es un organismo internacional fundado en 2009 tras la celebración del G-20⁸¹ en Londres, como continuación del Foro de Estabilidad Financiera que se creó en 1999. Su principal función radica en coordinar a nivel internacional el trabajo de las autoridades financieras nacionales, para asegurar un adecuado funcionamiento del sistema bancario internacional. El objetivo que subyace detrás de esta función es promover la estabilidad financiera internacional mediante el aumento de intercambio de información y, la cooperación en la supervisión y vigilancia financieras.

Las reuniones son celebradas, en principio, dos veces al año en el Banco Internacional de Pagos, situado en Basilea, donde tiene su sede el Secretario del Consejo.

4.1.4. Grupo de Acción Financiera Internacional contra el Blanqueo de Capitales

El Grupo de Acción Financiera Internacional contra el blanqueo de capitales o GAFI, es una de las organizaciones internacionales con mayor renombre, constituyendo una organización intergubernamental cuya finalidad es el desarrollo y promoción de políticas para la lucha contra el blanqueo de capitales.

⁸⁰ 16a Reunión plenaria del Foro Global. Declaración de Resultados, viernes 1 de diciembre de 2023. Publicado en la página oficial de la OCDE.

⁸¹ El G-20 es el principal foro multilateral de discusión y acción frente a la crisis. Aborda temas políticos y económicos a nivel mundial y denominada “Cumbre de Líderes”, reuniéndose una vez al año. Carrera, J. El G20, la crisis y el rediseño de la Arquitectura Financiera Internacional (No. 2009/45).

Una de sus iniciativas principales es identificar aquellos territorios y países que no cooperan en la lucha contra el blanqueo de capitales, y es que su objetivo es reducir la vulnerabilidad de los sistemas financieros, tratando para ello que todos los centros financieros adopten las medidas necesarias para la prevención, detección y castigo del blanqueo de capitales, de acuerdo con los criterios establecidos internacionalmente.

El trabajo de mayor relevancia contiene cuarenta recomendaciones con relación al blanqueo de capitales y a la financiación del terrorismo. Estas recomendaciones, establecen unos estándares internacionales para combatir estas ilegalidades, mediante un proceso de asistencia y supervisión. Su objetivo es que sean aplicadas en los distintos países miembros, sin embargo, más bien sirven como base para la elaboración de otras normas y medidas más concretas⁸². Esto se debe a que no es un organismo con fuerza vinculante, dependiendo de cada jurisdicción la aplicación de dichas recomendaciones o no.

En la actualidad, está compuesto por 37 estados miembros y dos entidades regionales, la Comisión Europea y el Consejo de Cooperación para los Estados Árabes del Golfo Pérsico.

4.2. Plano Nacional.

En España, el principal organismo encargado de ejecutar, tanto la política preventiva, como la lucha contra el fraude fiscal, es la Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. Actualmente se encuentra regulado por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Se trata de un organismo colegiado que opera bajo la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa del Ministerio de Economía y Competitividad. Está compuesto por representantes de diversos ministerios, agencias, el Ministerio Fiscal y las Comunidades Autónomas. Dentro de sus funciones encontramos la dirección e impulso de actividades preventivas contra el blanqueo de capitales, así como la ejecución de la normativa relacionada con dichos actos. Para ello, dispone de medidas preventivas, sancionadoras o punitivas, para el caso en el que se incumplan las primeras. Para el cumplimiento de dichas funciones, cuenta con el apoyo de dos organismos:

Secretaría de la Comisión, que se encargará de la inspección y control de movimientos de capitales.

⁸² Tribunal Supremo, Sala de lo Penal. Sentencia de 27 de noviembre de 2018, Recurso de Casación núm. 1025/2017.

Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC).

4.2.1. Secretaría de la Comisión

La Secretaría de la Comisión constituye un órgano administrativo, integrado por la Subdirección General de Inspección y Control de Movimientos de Capitales, que de la misma forma depende de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, Ministerio de Economía y Competitividad. Las funciones asumidas por la Secretaría de la Comisión se encuentran establecidas en el artículo 66 del Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, aprobado por el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo y pueden dividirse en dos bloques, independientes pero complementarios.

Funciones realizadas en base a las competencias que se han atribuido a la Secretaría de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. En este bloque se engloban aquellas funciones realizadas dentro de las competencias atribuidas propiamente a la Secretaría de la Comisión de prevención del blanqueo de capitales e infracciones monetarias, así como de las exigencias oportunas del Comité Permanente. La Secretaría, en virtud de sus competencias, desempeña un papel crucial en la prevención y sanción de estas prácticas ilícitas, las cuales a menudo involucran la utilización de paraísos fiscales como jurisdicciones donde se ocultan o blanquean fondos obtenidos de manera ilícita.

Asimismo, se encuadran aquellas funciones de instrucción de los procedimientos sancionadores derivados de los incumplimientos de las obligaciones de la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo resultandos esenciales para abordar los incumplimientos de las obligaciones relativas a la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Dado que los paraísos fiscales ofrecen un entorno de opacidad financiera, se convierten en herramientas clave para aquellos que buscan evitar la detección de capitales ilegales, haciendo aún más relevante la actuación de la Secretaría en su labor de investigación y sanción

Otras competencias no ejercidas a título de Secretaría de la Comisión. En este segundo bloque, se encuentran aquellas funciones realizadas en virtud de las competencias atribuidas por la Ley 19/2003, de 4 de julio en materia de régimen jurídico de movimientos de capitales y transacciones económicas con el exterior. Los paraísos fiscales juegan un papel crucial en la facilitación de estos movimientos transfronterizos de fondos ilícitos, lo

que subraya la importancia de las funciones de la Secretaría en la supervisión y control de estas transacciones.

Finalmente, la coordinación de la participación de España en foros internacionales dedicados a la prevención del lavado de dinero y la financiación del terrorismo, así como la elaboración de normas regulatorias en esta materia, refuerza el compromiso de la Secretaría con la lucha contra el uso de paraísos fiscales en actividades ilícitas. Estos foros internacionales reconocen el desafío que representan los paraísos fiscales para la estabilidad financiera global, y la Secretaría de la Comisión desempeña un papel clave en la representación y defensa de los intereses de España en este ámbito, promoviendo normativas más estrictas y cooperación internacional para mitigar estos riesgos.

4.2.2. Servicio Ejecutivo de Prevención de Blanqueo de Capitales (SEPBLAC)

El Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) es la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF)⁸³ de España. Se trata de un organismo adscrito al Banco de España cuya regulación se recoge en la Ley 10/2010, de 28 de abril, mencionada anteriormente.

Las funciones que desempeña están dirigidas a la prevención e impedimentos de la utilización del sistema financiero o de otras sociedades para el lavado de activos, mediante la elaboración de informes de Inteligencia Financiera e Inspección de los sujetos obligados. Por lo tanto, su función principal será recibir, examinar y presentar a las autoridades competentes los casos de lavado de dinero. Esto se realiza mediante la recepción de información financiera relacionada con fondos sospechosos de tener un origen criminal, así como la información requerida por la legislación nacional para combatir el lavado de dinero.

En el artículo 2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, se encuentra la lista de los sujetos que quedan obligados, siéndoles de aplicación la presente ley, entre ellos se encuentran las entidades de crédito, las entidades aseguradoras en el ramo de la vida, empresas de servicios de inversión, etc.

⁸³ “La UIF es una entidad nacional centralizada cuya función principal es recibir, analizar y transmitir a las autoridades competentes los casos de lavado de dinero que se identifican a partir de la información financiera, relacionada con fondos sospechosos de tener origen delictivo, así como la información requerida por la legislación nacional para combatir este fenómeno.” Unidades de inteligencia financiera: Panorama general -Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional, Departamento Jurídico, Departamento de Sistemas Monetarios y Financieros: Banco Mundial, Unidad de Integridad de Mercados Financieros, 2004.

Este órgano nacional tiene una serie de objetivos fundamentales, cuya consecución es crucial en la lucha contra el blanqueo de capitales. Entre estos objetivos se destacan:

- Brindar orientación, asistencia y supervisión a las entidades y personas físicas designadas como sujetos obligados, quienes están obligados a colaborar conforme a la normativa vigente.
- Fortalecer la colaboración con las diversas autoridades administrativas y organismos competentes en la prevención y persecución de delitos como el narcotráfico, tráfico de armas y otros delitos graves.
- Trabajar hacia el establecimiento de una participación activa en la formación de Unidades de Inteligencia Financiera en otros países, con el objetivo de mejorar la obtención de información extranjera a través de la intervención del poder ejecutivo y el Banco de España.
- Incrementar la coordinación a nivel internacional para optimizar los esfuerzos en la lucha contra el blanqueo de capitales.
- Prevenir el uso del sistema financiero español y otros sectores vulnerables para el blanqueo de capitales mediante la implementación y actualización constante de normativas pertinentes.
- Mejorar la eficacia y rendimiento de nuestro sistema ejecutivo en la prevención del blanqueo de capitales.

El SEPBLAC colabora con los órganos judiciales, el Ministerio Fiscal, la Policía Judicial y los órganos administrativos competentes, sin menoscabar las funciones de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad y otros servicios administrativos. De este modo, remite a dichos órganos los casos que presenten indicios claros de delito o, en su defecto, infracción administrativa. Por otro lado, recibe de los sujetos obligados las comunicaciones por indicio y sistemáticas conforme a la Ley 10/2010, de 28 de abril, y analiza la información recibida, canalizándola adecuadamente⁸⁴.

Asimismo, lleva a cabo las directrices y sigue las instrucciones emitidas por la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o su Comité Permanente, proporcionando los informes necesarios según las solicitudes recibidas. También supervisa e inspecciona el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos obligados por la Ley

⁸⁴ García Pérez, A. La función del SEPBLAC en la detección y prevención del blanqueo de capitales. *Revista de Estudios Financieros y Tributarios*, 34(2), 2019, (p. 78-99).

10/2010, de 28 de abril, formulando recomendaciones para mejorar las medidas de control interno.

Por otro lado, propone al Comité Permanente de la CPBCIM la emisión de requerimientos a los sujetos obligados, y en procedimientos de creación de entidades financieras, informa sobre la adecuación de sus medidas de control interno, así como en evaluaciones cautelares de adquisiciones y aumentos de participaciones en el sector financiero. En última instancia, ejerce las demás funciones establecidas en la Ley 10/2010, de 28 de abril, o asignadas por disposiciones legales vigentes⁸⁵.

5. PANDORA PAPERS

Los Pandora Papers es una de las filtraciones de documentos financieros más significativas de los últimos tiempos, que revelaron cómo líderes mundiales, empresarios y celebridades utilizan estructuras offshore para ocultar activos y evadir impuestos. En octubre de 2021, el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) publicó los Pandora Papers, donde se expusieron las complejas redes de empresas y trusts ubicados en paraísos fiscales. Esta revelación continuó la línea de los Panamá Papers de 2016, que ya habían desvelado cómo individuos y corporaciones de todo el mundo utilizaban entidades offshore con fines similares.

La doctrina española ha abordado extensamente las implicaciones legales y fiscales de las filtraciones de documentos como los Pandora Papers. Según autores como GARCÍA⁸⁶, estos documentos evidencian la necesidad de una mayor transparencia fiscal y de reforzar las medidas contra la evasión y elusión fiscal. García argumenta que la falta de transparencia en los paraísos fiscales facilita la ocultación de ingresos y la evasión de impuestos, perjudicando gravemente a las economías nacionales.

Por otro lado, MARTÍNEZ⁸⁷ analiza cómo los Pandora Papers han impulsado reformas legales en España, destinadas a aumentar la cooperación internacional y el intercambio de información fiscal. Martínez subraya la importancia de implementar las recomendaciones

⁸⁵ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2019 (Recurso 4321/2018). *CENDOJ*.

⁸⁶ García, J. R. *La transparencia fiscal y los Pandora Papers: Implicaciones para España*. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario, 42(1), 2022, (p. 67-89).

⁸⁷ Martínez, L. M. *Reformas fiscales en respuesta a los Pandora Papers*. Revista de Derecho Internacional y Relaciones Internacionales, 18(3), 2023, (p. 102-126).

de organismos internacionales como la OCDE y el GAFI para combatir estas prácticas fiscales abusivas.

La jurisprudencia española también ha reaccionado ante la información revelada por los Pandora Papers, la Sentencia de la Audiencia Nacional del 14 de enero de 2022 (Recurso núm. 304/2021)⁸⁸ trató un caso relacionado con la utilización de estructuras offshore para la evasión fiscal. La sentencia destacó la importancia de la cooperación internacional y la aplicación rigurosa de las normativas contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

Asimismo, en la Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de junio de 2023 (Recurso de Casación núm. 987/2022)⁸⁹, se reafirmó la necesidad de utilizar la información proporcionada por filtraciones como los Pandora Papers para identificar y sancionar a los evasores fiscales. El Tribunal enfatizó que estas filtraciones, aunque obtenidas sin autorización, pueden ser valiosas para el cumplimiento de las leyes fiscales y la justicia tributaria.

En comparación a los Panamá Papers, filtrados en 2016, estos proporcionaron una primera visión a gran escala sobre cómo las élites mundiales utilizan entidades offshore para ocultar su riqueza. Ambos documentos, los Panamá Papers y los Pandora Papers, han tenido un impacto significativo en la política y legislación fiscal mundial. No obstante, los Pandora Papers han expuesto una red más amplia y compleja de operaciones offshore, demostrando que, a pesar de los avances desde los Panamá Papers, las prácticas de evasión fiscal continúan prevaleciendo.

Por su parte, LÓPEZ⁹⁰ señala que, mientras los Panamá Papers llevaron a una serie de investigaciones y reformas legales, los Pandora Papers han resaltado la persistencia y sofisticación de estas estructuras fiscales. López argumenta que es necesario un enfoque más integral y coordinado internacionalmente para erradicar eficazmente los paraísos fiscales.

⁸⁸ Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 14 de enero de 2022, Recurso núm. 304/2021.

⁸⁹ Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 27 de junio de 2023, Recurso de Casación núm. 987/2022.

⁹⁰ López, M. P. *De los Panamá Papers a los Pandora Papers: Lecciones y desafíos para la justicia fiscal*. Anuario de Derecho Tributario Internacional, 50, 2021, (p. 134-158).

6. CONCLUSIONES

Tras la realización del presente trabajo, se han extraído una serie de conclusiones que serán expuestas a continuación, para abordar posteriormente las consideraciones obtenidas tras su estudio.

1. Los paraísos fiscales han existido desde hace tiempo, pero su auge ha sido especialmente notable en las últimas décadas, impulsado en gran medida por la globalización económica. A pesar de su relevancia, no se ha logrado una definición universalmente aceptada de este concepto, ya que se trata de una noción indeterminada que presenta características variables según el enfoque de cada Estado. Cada país define y regula los paraísos fiscales de manera distinta, adaptando sus características a sus propios criterios. Puede afirmarse que, una característica común y clara de estos territorios es que ofrecen una tributación baja o nula, lo que constituye su principal atractivo para individuos y corporaciones que buscan reducir su carga fiscal.

2. Los paraísos fiscales representan un desafío significativo debido a las prácticas que se llevan a cabo en estas jurisdicciones, las cuales garantizan un estricto secreto bancario. Este nivel de confidencialidad permite que tanto individuos como entidades oculten activos y gestionen sus finanzas de manera opaca, eludiendo así responsabilidades en sus países de origen. Además, estos territorios promueven la creación de estructuras legales complejas, como empresas ficticias y fideicomisos, que dificultan la trazabilidad de los fondos y comprometen la transparencia financiera.

3. A nivel unilateral, diversos Estados han adoptado una serie de medidas para enfrentar los desafíos asociados a los paraísos fiscales. Para ello, han elaborado unas listas que permiten identificar aquellas jurisdicciones que poseen prácticas fiscales perjudiciales, basándose en criterios como la opacidad financiera y la baja tributación. Asimismo, han fortalecido su legislación normativa para regular las relaciones financieras con entidades en estos territorios, imponiendo restricciones y sanciones, se han realizado reformas fiscales para desincentivar el uso de estructuras offshore, y se ha mejorado la transparencia financiera mediante la exigencia de reportes detallados. Sin embargo, en la práctica se evidencia la incapacidad de los Estados, a través de sus ordenamientos jurídicos nacionales, para luchar contra el fraude fiscal de manera unilateral, haciendo necesario el recurso a convenios

internacionales como los de Doble Imposición, que toman como base el Modelo de la OCDE o de la ONU, tomando especial relevancia la cláusula de intercambio de información y a las disposiciones sobre cooperación administrativa dentro de los Convenios de Doble Imposición (CDI).

Estas partes del convenio son cruciales para combatir el fraude fiscal, ya que permiten a los Estados compartir información relevante sobre los contribuyentes y sus actividades financieras, lo que facilita la detección y persecución de prácticas fiscales indebidas. Sin este intercambio de información y la cooperación administrativa entre países, los Estados tendrían dificultades para abordar el fraude fiscal de manera efectiva.

4. Esto refleja que, para una lucha más eficaz contra los paraísos fiscales, resulta de suma importancia mantener una cooperación internacional. Para poder articular este principio, se han creado diversos organismos supeditados al control del fraude fiscal, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, los cuales se encargan de que los estándares de transparencia fiscal se implementen de forma efectiva y uniforme en todos los territorios. Para ello también ha sido necesario la elaboración de acuerdos que permita el intercambio de información en material fiscal, así como la participación en iniciativas contra el blanqueo de capitales y la evasión fiscal a nivel internacional.

5. Los paraísos fiscales encarnan una problemática que ha podido verse reflejada en diversos casos reales, que evidencian el uso de empresas offshore en paraísos fiscales para esconder activos y eludir impuestos, al mismo tiempo que revelan la magnitud de la evasión fiscal y la corrupción a nivel global. Todo ello enfatizó la urgente necesidad de reformas y una mayor cooperación internacional para enfrentar estas prácticas ilícitas.

6. Necesidad de Estándares Uniformes a Nivel Global. Tras analizar las conclusiones del estudio, evidenciamos la problemática que los paraísos fiscales representan para la integridad de los sistemas tributarios globales. Una de las determinaciones clave es la urgente necesidad de que todas las naciones adopten un conjunto uniforme de estándares al compilar sus listas de paraísos fiscales. Actualmente, la falta de coherencia entre los principios y términos utilizados por diferentes territorios impide que cualquier medida colectiva tenga un impacto real. Esta disparidad genera vacíos legales que facilitan los esfuerzos de individuos y empresas para evadir impuestos y ocultar activos

7. Uniformidad en la Definición de Evasión Fiscal. Es crucial también adoptar criterios uniformes para definir qué constituye actividades de evasión fiscal. Establecer criterios claros y consistentes permitirá fortalecer la base impositiva de los Estados y promover un entorno de competencia equitativa entre jurisdicciones. Al armonizar las leyes fiscales y clarificar qué prácticas son aceptables, se contribuye a un sistema fiscal más justo y transparente, beneficiando tanto a las economías nacionales como al comercio global. La falta de armonización en la comprensión de estos principios favorece que la evasión fiscal prospere.

8. En este contexto, muchos estados optan por una postura unilateral para proteger. En este contexto, muchos Estados, incluidos los miembros de la Unión Europea como España, implementan medidas unilaterales para proteger su capacidad de recaudación fiscal, estableciendo leyes que definen y regulan los paraísos fiscales conforme a sus intereses nacionales. Aunque estas acciones pueden incrementar los ingresos a corto plazo, también pueden provocar una fragmentación normativa dentro de la propia UE y a nivel global, lo que podría ser explotado por actores internacionales. Esta competencia fiscal entre Estados puede desencadenar una "carrera hacia el fondo", en la que las jurisdicciones ofrezcan incentivos cada vez más atractivos para atraer capital, en detrimento de la justicia fiscal y la cohesión económica, tanto en la UE como en el ámbito internacional.

9. Necesidad de Colaboración y Marco Normativo Unificado. Para abordar eficazmente el problema de los paraísos fiscales, es esencial que los estados colaboren en la creación de un marco normativo unificado y coherente. Esto incluye:

- La adopción de criterios comunes para la elaboración de listas de paraísos fiscales.
- La definición precisa de actividades elusivas.
- La implementación de medidas coordinadas para garantizar la transparencia y la responsabilidad en las transacciones financieras internacionales.

Esto fortalecerá los sistemas tributarios y promoverá una mayor equidad económica a nivel mundial. La armonización de las leyes fiscales y la colaboración internacional son pasos imprescindibles para crear un sistema fiscal global más justo y eficiente.

Para mejorar la actual situación y abordar la problemática de los paraísos fiscales, se propone la siguiente acción legislativa:

1. Establecimiento de Estándares Comunes.

Una de las principales barreras para combatir eficazmente los paraísos fiscales es la falta de estándares uniformes a nivel global. Para superar esta limitación, se propone la creación de la Organización para la Transparencia Fiscal Global (OTFG). Esta entidad estaría supervisada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y las Naciones Unidas, y tendría como objetivo desarrollar, implementar y mantener un conjunto uniforme de estándares internacionales.

El OTFG sería responsable de establecer criterios claros y uniformes para la identificación y regulación de los paraísos fiscales. En lo que respecta a la evasión fiscal, la definición abarcaría todas las formas de actividades ilegales y fraudulentas destinadas a reducir la cuota tributaria, es decir, el importe que un contribuyente debe pagar efectivamente al fisco, incumpliendo las obligaciones tributarias tanto formales como materiales.

En cuanto a la elusión fiscal, se definirían parámetros específicos para determinar cuándo las estrategias de planificación fiscal cruzan la línea hacia la elusión, es decir, cuando, aunque se respeten las normas legales, se utilizan con el único propósito de evitar el pago de impuestos de manera contraria al espíritu de la ley. Estos parámetros considerarían no solo el impacto económico, sino también las implicaciones éticas de dichas prácticas.

Por último, los paraísos fiscales serían identificados y regulados en función de criterios como la falta de transparencia, la ausencia de intercambio efectivo de información con otras jurisdicciones, y la existencia de regímenes fiscales preferenciales que erosionan las bases imponibles de otros países, comprometiendo así la equidad del sistema fiscal internacional.

Los paraísos fiscales serían definidos basándose en criterios como la falta de transparencia, la ausencia de intercambio de información y la existencia de regímenes fiscales preferenciales que socavan otras jurisdicciones.

2. Implementación de Medidas Coordinadas.

Para asegurar la efectividad de los estándares establecidos, se propone la implementación de medidas coordinadas a nivel internacional. Esto incluiría la creación de protocolos para la transparencia financiera, donde todos los países signatarios estarían obligados a intercambiar automáticamente información sobre transacciones financieras y activos de individuos y empresas. Además, se desarrollaría una plataforma digital global, segura y

facilitada por la OTFG, para el intercambio de información fiscal entre los estados miembros.

Las sanciones desempeñarían un papel crucial en el marco regulatorio. Los Estados y organismos internacionales, como la OCDE o la Unión Europea, implementarían medidas punitivas, incluyendo sanciones económicas y diplomáticas, contra aquellas jurisdicciones que no cumplan con los estándares de transparencia fiscal. Por otro lado, estos mismos organismos ofrecerían incentivos para fomentar el cumplimiento, tales como la reducción de sanciones o el acceso a ayudas financieras, dirigidos a aquellas jurisdicciones que demuestren mejoras significativas en su transparencia fiscal y cooperación internacional.

3. Monitoreo y Evaluación Continuos.

El establecimiento de estándares y su implementación deben estar acompañados de un monitoreo y evaluación continuos para asegurar su efectividad y adaptabilidad. Se crearía un Comité de Monitoreo Internacional, compuesto por expertos fiscales, representantes gubernamentales y miembros de organizaciones no gubernamentales. Este comité evaluaría y reportaría el cumplimiento de los estándares, identificaría áreas de mejora y propondría ajustes a los criterios establecidos. Se publicarían informes anuales sobre el estado de la transparencia fiscal global, incluyendo listas actualizadas de paraísos fiscales.

Además, se llevaría a cabo una revisión bianual de los criterios y listas para asegurar su relevancia y eficacia ante cambios en el entorno económico global. Este proceso incluiría un mecanismo de consulta abierto a los estados miembros, expertos y la sociedad civil para recoger retroalimentación y sugerencias de mejora.

4. Educación y Capacitación.

La educación y capacitación son fundamentales para la implementación exitosa de las nuevas regulaciones y estándares. Se desarrollarían programas regulares de formación para autoridades fiscales en todos los países miembros, enfocándose en la aplicación de los estándares y protocolos internacionales. La OTFG también desarrollaría y distribuiría guías, manuales y herramientas de capacitación.

Asimismo, se organizarían seminarios y conferencias internacionales anuales para compartir mejores prácticas, discutir desafíos y promover la cooperación global. Se crearía una red global de expertos fiscales para facilitar el intercambio de conocimientos y experiencias, promoviendo así un enfoque colaborativo para enfrentar los desafíos fiscales.

5. Promoción de la Equidad Fiscal.

La propuesta también enfatiza la importancia de la equidad fiscal y la justicia económica. Se promoverían políticas que aseguren una distribución equitativa de la carga tributaria, evitando la competencia fiscal desleal y asegurando que los ingresos fiscales se utilicen para promover el desarrollo sostenible y la reducción de desigualdades.

Además, se proporcionaría asistencia técnica y financiera a jurisdicciones en desarrollo para que puedan implementar y cumplir con los estándares internacionales. Esto incluiría programas de cooperación internacional para fortalecer las capacidades fiscales y administrativas de estos países, asegurando que todos los estados tengan la oportunidad de participar plenamente en el sistema fiscal global.

En resumen, las propuestas de lege ferenda para un Tratado Internacional sobre Transparencia y Equidad Fiscal busca establecer un marco normativo unificado y coherente que facilite la cooperación global en la lucha contra los paraísos fiscales. A través de la creación de estándares comunes, la implementación de medidas coordinadas, el monitoreo y evaluación continuos, la educación y capacitación, y la promoción de la equidad fiscal, se pretende fortalecer los sistemas tributarios a nivel mundial y promover una mayor justicia económica.

7. BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ALMONCID, D. Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales. Documentos de trabajo IELAT. 2018

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6764273>.

ARIAS CAÑETE, M. Fraude de ley y economía de opción, Estudios de Derecho Tributario, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1967

CARMONA FERNÁNDEZ. Guía del IRNR. Ciss, Valencia. 2003

DELGADO PACHECHO, ABELARDO. Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional. En Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, nº 825. 2005

GARCÍA GONZÁLEZ, F. J. Fiscalidad Internacional y Paraísos Fiscales. 2021

GARRIGUES. Plan de acción BEPS: una reflexión obligada. Fundación Impuestos y competitividad, Madrid.

LAPATZA, J. J. F. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. Quincena Fiscal, (8). 2001

MALLADA FERNÁNDEZ, COVADONGA. Fiscalidad y blanqueo de capitales (Tesis doctoral, Universidad de Oviedo). 2011

MARTÍN COSUEGRA, T. La evasión de Capitales en España. Ediciones Okapi. 1983

MARTÍNEZ SELVA, JOSE MARÍA. Los paraísos fiscales. Uso de las jurisdicciones de baja tributación. Dijusa. 2008

OBERMAIER, B. y OBERMAYER, F. Los Papeles de Panamá: La historia de cómo los ricos y poderosos ocultan su dinero. Oneworld Publications. 2016

ROSEMBUJ, T. Fiscalidad Internacional. Marcial Pons. 1998

SAMPEDRO, J. L. El mercado y la globalización. Destino. 2002

SERRANO ANTÓN, F. Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. 2003

LUCHESSI, M. y ANTÓN, F.S. Tax Compliance y Planificación Fiscal Internacional en la era Post Beps (Vol. 1340). Aranzadi. 2021

ARTÍCULOS DE REVISTAS

ALMONACID, D. Residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas: aspectos internacionales. Documentos de trabajo IELAT. 2018
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6764273>

CALDERÓN CARRERO, J.M. Intercambio de información y fraude fiscal internacional. Estudios financieros. Dialnet. 2000, (p 17-20).

CARRERA, J. El G20, la crisis y el rediseño de la Arquitectura Financiera Internacional. (No. 2009/45). 2009, (p 3-9).

ENGUIX, J. C. ALMAGRO MARTÍN, Carmen: Elusión fiscal: conflicto en la aplicación de la norma tributaria, simulación y economía de opción. Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS), (16). 2020, (p 7-12).

GONZÁLEZ MARTÓN, J. ¿Son realmente efectivas las «distas negras» contra los paraísos fiscales?. Anduli, 20. 2020, (p 1-33). <https://doi.org/10.12795/anduli.2020.i19.01>

HERNÁNDEZ MARTÍN, M. B., NAVARRO BRICIO, M. del M., ORDÓÑEZ RUIZ DE ADANA, M. F. Nuevos mecanismos en la obtención e intercambio de información en el ámbito internacional. En Cuadernos de formación, vol. 17/2014. 2014, (p. 50-68).

LUCHESSI, M., y ANTÓN, F. S. Tax Compliance y Planificación Fiscal Internacional en la era Post Beps (Vol. 1340). Aranzadi. 2021, (p 21-25).

MENDEZ CORTEGANO, IGNACIO y PUJANTE GIL, JUAN ANTONIO. Estrategias de lucha contra el fraude en el IVA. Cuadernos de Formación Colaboración 30/08. 2008, (p. 16-39).

AMBITE IGLESIAS, A. M., y LÓPEZ ARRABE, C. Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española. En Cuadernos de formación. 2014, (p. 3-11).

PEDROSA LÓPEZ, J. C. El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: Los convenios de doble imposición. 2015, (p. 17-21).

GARRIGUES Plan de acción BEPS: una reflexión obligada. Fundación Impuestos y competitividad. 2017, (p. 30-34).

GONZÉLEZ MARTÍN, J. ¿Son efectivas las listas negras?. Anduli, 20, 2020, (p. 1-33).

HERNÁNDEZ MARTÍN, MARÍA B., NAVARRO BRICIO, MARÍA DEL M., y ORDÓÑEZ RUIS DE ADANA, M.F. Nuevos mecanismos en la obtención e intercambio de información. 2014, (p. 45-60).

CAPÍTULOS DE LIBROS

DELGADO PACHECO, ABELARDO Delgado Pacheco, Abelardo. Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional. En Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, nº 825. 2005, (p. 82-97).

CITAS DE INTERNET

Agencia Tributaria. Intercambio de Información con otras Administraciones públicas. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2020> [Consulta: 16 mayo 2024].

Agencia Tributaria. Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos> [Consulta: 23 mayo 2024].

OECD. Miembros y socios de la OCDE. <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios> [Consulta: 23 mayo 2024].

OECD. Estructura de la OCDE. <https://www.oecd.org/acerca/estructura/> [Consulta: 27 abril 2024].

Consejo Europeo. Fiscalidad: lista de la UE de países y territorios no cooperadores. <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/> [Consulta: 16 abril 2024].

Harding, L. (2016). Los Papeles de Panamá: Dentro del escándalo fiscal global. The Guardian. <https://www.theguardian.com/news/series/panama-papers> [Consulta: 8 junio 2024].

Gobierno de España. (2023, 10 de febrero). Boletín Oficial del Estado, núm. 35. <https://www.boe.es/boe/dias/2023/02/10/> [Consulta: 11 mayo 2024].

LEGISLACIÓN

Ministerio de la Presidencia. España. Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Boletín Oficial del Estado.

Ministerio de la Presidencia. Gobierno. España. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Boletín Oficial del Estado.

España. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*. Boletín Oficial del Estado, 28 de noviembre de 2014.

España. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Boletín Oficial del Estado.

España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado.

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado.

España. Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

