



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**LA COMPETENCIA FISCAL
INTERNACIONAL Y LAS
MEDIDAS PARA EVITAR LOS
PACTOS TRIBUTARIOS
VENTAJOSOS (TAX RULINGS)**

ISMAEL FRANCISCO FERNÁNDEZ GARCÍA

JULIO, 2017

“¿No es esencialmente inferior aquello que viene impuesto por la necesidad que aquello que es noble o que merece ser elegido por su propio mérito? La necesidad excusa, pero aquello que se justifica por la necesidad necesita ser excusado. ”¹

¹ Strauss, L. (1970) “Consideraciones sobre el «Hierón» de Jenofonte”, en *¿Qué es filosofía política?*, Madrid, Ed. Guadarrama, p. 131

RESUMEN

Los estados nacionales tratan de situarse en inmejorables condiciones para atraer la inversión y el establecimiento empresarial. Mejorar su posición, respecto a terceros países, puede suponer un incremento de financiación, a través de los ingresos de naturaleza tributaria que nutren los presupuestos públicos. La puja por atraer grandes empresas con incentivos tributarios varios se denomina competencia fiscal internacional. Uno de cuyos más señalados exponentes serían los pactos fiscales a los que dedicamos nuestro estudio (*tax rulings*). No solo definimos el fenómeno -- delimitándolo de otras prácticas en que también se expresa esa competencia--, además, analizamos las medidas que articula la UE para atajar la generalización de estas estrategias estatales de dudosa legitimidad.

ABSTRAC

The national states try to situate in unbeatable conditions to attract the investment and the business establishment. Improve it is position, respect to third countries, can suppose a financing increase, through tax nature income that they nourish the public budgets. The push for attract big business with various tax incentives is called international tax jurisdiction. One of the most prominent exponents would be the tax pacts to whom we dedicate our study. We not only define the phenomenon – delimiting it from other practices which also expresses that competence – also we analyze the measures that articulate the EU to tackle the generalization of this state strategies of doubtful legitimacy.

Palabras Clave: Tax rulings, paraísos fiscales, competencia fiscal, ayudas de estado, pactos tributarios.

Keywords: Tax rulings, Tax incentives, Tax jurisdiction, Business establishment.

Índice.

1. ABREVIATURAS.....	4
2. INTRODUCCIÓN.....	5
3. LA LUCHA POR LA TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL.....	6
3.1 FISCALIDAD INTERNACIONAL.....	9
3.2 PACTOS TRIBUTARIOS VENTAJOSOS, ¿UN PARAÍSO FISCAL, QUE RENIEGA DE SU NOMBRE?	
.....	10
3.2.1 PARAISO FISCAL.....	10
3.2.2 PACTOS TRIBUTARIOS VENTAJOSOS.....	13
4. LA CUESTIONADA LEGITIMACIÓN DE ESTOS ACUERDOS SINGULARES.....	16
4.1 MARCO NORMATIVO QUE PUEDE SERVIRLE DE AMPARO.....	16
4.1.1. Establecimiento permanente.....	18
4.2 EL AMPLIO ESPECTRO DE LOS POSIBLES PERJUDICADOS.....	19
4.3 PRINCIPALES PROBLEMAS PROVOCADOS POR ESTOS PACTOS.....	20
5. LA ACCIÓN COMUNITARIA CONTRA ESTAS PRÁCTICAS DE ESTADO.....	21
5.1 NORMAS PREVENTIVAS TRIBUTARIAS.....	22
5.2 LA BATALLA CONTRA LAS AYUDAS DE ESTADO A TRAVÉS DE ACUERDOS FISCALES	
SINGULARES.....	24
5.2.1. ACIONES SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO.....	26
5.2.2 BEPS.....	29
6. RECURSOS DE LOS QUE DISPONEN LAS INSTITUCIONES EUROPEAS.....	30
7. ¿TIENEN LOS ESTADOS TOTAL LIBERTAD A LA HORA DE ESTABLECER SUS IMPUESTOS NO	
ARMONIZADOS?.....	32
8. PRACTICA EQUIPARABLE DENTRO DEL ESTADO ESPAÑOL.....	33
9. CONCLUSIONES.....	34
10. BIBLIOGRAFÍA.....	37
11. JURISPRUDENCIA.....	39
12. LEGISLACIÓN.....	39

.

1. ABREVIATURAS.

<i>BOE</i>	<i>Boletín oficial del Estado</i>
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
<i>Cfr.</i>	<i>Confer</i> (comparar)
DGT	Dirección General de los Tributos
Disp. Adic.	Disposición adicional
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
IEE	Instituto de Estudios Europeos
LGT	Ley General Tributaria
LOEPSF	Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
<i>op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i> (obra citada)
TFUE	Tratado de Buen Funcionamiento de la Unión Europea
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i> (véase)
<i>Vgr.</i>	<i>Verbigratia</i> (verbigracia, por ejemplo)

2. INTRODUCCIÓN.

La crisis económica, no solo ha incidido negativamente sobre nuestras democracias, también ha provocado, como feliz externalidad, un nuevo aprecio sobre los principios y la ética en la acción política de todos los ámbitos. Esa nueva sensibilidad social es la que está permitiendo mejorar la eficacia de las acciones comunitarias contra determinadas prácticas de los Estados en favor de las grandes multinacionales. Hablamos de los denominados *Tax rulings*, pactos tributarios ventajosos que se han justificado siempre por la necesidad de atraer la inversión extranjera o evitar la deslocalización de empresas nacionales. La misma característica de estos acuerdos, siempre secretos, ya pone de manifiesto no sólo su falta de ética, también, y sobre todo, su cuestionable legitimidad. Nuestro trabajo, abordará estos extremos, desde todas las ópticas posibles.

Debemos dejar clara la naturaleza de estas figuras, alcanzando una definición. E inmediatamente descubriremos que representan tal quiebra de los principios tributarios, que provocan agravios comparativos insoportables para los contribuyentes, contemplando sólo el derecho interno. Y eso, con independencia de la distorsión que representan para el mercado único europeo, según los propios tratados de la Unión. Como defensa, a los contribuyentes de cada país miembro sólo parece quedarles la opción de las urnas. Las instituciones comunitarias (tanto la comisión como el parlamento europeo) disponen de más recursos, aunque tenga que recurrir a fórmulas imaginativas para luchar contra estas prácticas. No existen verdaderos límites al poder tributario de los Estados sobre los impuestos no armonizados, pero en los últimos tiempos se está recurriendo a la fórmula de la prohibición de ayudas de estado. Paradójicamente, será la actual Comisaria de la Competencia la que se convierta en adalid de la ortodoxia tributaria.

Por otra parte, las particularidades del diseño territorial español reproduce el mismo fenómeno dentro del derecho interno. Analizaremos en los siguientes apartados todas estas cuestiones.

3. LA LUCHA POR LA TRIBUTACIÓN EMPRESARIAL.

Vivimos en un mundo globalizado. En un gran mercado en el que cada país compite por atraer inversiones productivas que dinamicen sus economías, mantengan el nivel de empleo y nutra sus presupuestos públicos. Existe una evidente puja entre los Estados por incrementar el establecimiento de grandes operadores económicos. Las opciones para atraerlos pueden ser múltiples, una normativa laboral que permita la reducción de costes sociales² y – lo que sería objeto de nuestro análisis— una fiscalidad ventajosa sobre los beneficios empresariales.

Una de las características que más han cambiado a raíz de la globalización es la libertad que tienen las empresas para establecer su sede, o abrir un establecimiento permanente, en cualquier territorio. Al mismo tiempo, la generalización del comercio electrónico y el auge de las nuevas tecnologías, posibilita la expansión empresarial y la búsqueda de nuevos mercados sin la necesidad de que las grandes multinacionales fijen en cada país un establecimiento permanente.³ Cada Estado, en uso de su propio Poder Tributario, tiene facultad de establecer un diseño singular de su sistema fiscal. Las diferencias entre las “ofertas fiscales”, altera las estrategias empresariales – incorporando el factor fiscal en su toma de decisiones--, distorsionando la libre competencia. Máxime, si lo determinante para el establecimiento empresarial en una determinada zona, no es tanto la configuración normativa de sus figuras tributarias, como la facilidad para llegar a acuerdos singulares escandalosamente ventajosos. Con evidente quiebra del principio de generalidad y lesión grave de la justicia fiscal.

² Estaríamos hablando del fomento de las denominadas “políticas de rentas”, que no sólo se centrarían en las retribuciones salariales, también en un despido poco gravoso, la posibilidad de convenios de empresa, la reducción de cotizaciones sociales y cualquier otra medida que pudiera traducirse en reducción de costes laborales.

³ Sobre la crisis del concepto fiscal de “establecimiento permanente”, y la dificultad que presenta el comercio virtual para la gestión tributaria y la recaudación fiscal, Vd. Calvo Buezas, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, *Cuadernos de Formación*, 6, pp. 39-50 (Disponible on line: <http://www.ief.es>).

Esta búsqueda del régimen fiscal más conveniente a los intereses empresariales, está en el origen de numerosas deslocalizaciones de empresas – un fenómeno que antes solo obedecía a la búsqueda de menores costes laborales---, provocando transferencias interestatales de beneficios o pérdidas.

La pugna entre los estados por motivos fiscales se ha visto incrementada en la última década por causa de la crisis económica. Las dificultades de una recesión parecían ser suficiente excusa para sacrificar los principios sobre los que se sustenta la justicia tributaria. Los estados buscaron, con avidez, inversores que mejoraran sus parámetros económicos, y lo hicieron a través de una fiscalidad llamativa, incluso con destino a aquellas empresas –ya asentadas-- que corrían riesgo de deslocalización. Las empresas buscan los territorios con menor presión fiscal y, pese a que los estados debieran ser – éticamente-- neutrales, se han convertido en una de las piezas claves de la expansión de sus mercados y el beneficio empresarial. Las diferencias de trato fiscal provocan un mal funcionamiento del mercado interior y alteran la libre competencia.⁴

Otro aspecto regulatorio que puede distorsionar las condiciones de mercado, vendría representado por la normativa laboral. Las diferencias de regulación laboral entre los distintos países—en una economía globalizada—escenifica el fenómeno que ha venido denominándose *dumping* laboral⁵. Cuando la distancia es excesiva – en términos incluso de garantía de los derechos de los trabajadores--y responde a un propósito consciente, se considera una práctica desleal; una forma de abaratar mucho tus costes de las empresas nacionales, jugando “sucio” respecto de otros países, produciendo de forma ilegítima una alteración en los precios y perturbando la libre competencia⁶. Es uno de los motivos fundamentales de la deslocalización de empresas.

⁴ Jabalera Rodríguez, A. *et alii* (2013) *Fiscalidad Empresarial en Europa y Competitividad*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 6-7 (Disponible on line: <http://0-www.tirantonline.com>).

⁵ El termino *dumping* hace referencia a la exportación de productos a un precio inferior de la venta en su mercado interior o incluso por debajo de los costes. Si nos referimos al *dumping* laboral se trata de como las empresas están mal pagando casi podríamos utilizar el término esclavizando a sus trabajadores, pagándoles muy barato su trabajo.

⁶ El fenómeno al que nos referimos afectaría a los agravios entre estados en base a sus distintas regulaciones, pero dentro de cada estado la distorsión no se produce, al compartir las mismas exigencias legales. No obstante, también en este ámbito ha habido intentos de establecer tratos de favor hacia

Hasta fechas recientes, el país elegido para su establecimiento había sido China⁷, aunque el crecimiento de su economía, y la mejora de las condiciones de trabajo, así como el incremento de los salarios, está provocando la huida de sus propias empresas hacia otros países del sudeste asiático, buscando mano de obra más barata.

Los estados tratan de posicionarse en los mercados globalizados utilizando prácticas ventajistas, ya sea a través del *dumping* laboral, así como con el que podríamos llamar *dumping* fiscal. De ahí los empeños de la Unión Europea en armonizar las regulaciones societarias y los impuestos sobre los beneficios empresariales⁸. Eso, con independencia de un hecho verificado, la práctica habitual de suscribir de acuerdos secretos con fiscalidad casi nula. Un régimen fiscal, singular y secreto, que sería insostenible si se aplicara a todas las empresas.

empresas determinadas que prometían grandes inversiones, generadoras de empleo. Resulta paradigmático el caso del fracasado proyecto “Eurovegas”, promovido por el magnate del juego Sheldon Adelson. Este inversor, junto a acuerdos fiscales específicos –que convertirían sus establecimientos en auténticos paraísos fiscales–, solicitó una suerte de “Acuerdo laboral singular”. A cambio de una promesa de contrataciones elevadas (hasta 250.000 puestos de trabajo, directos e indirectos), exigía cambios en el Estatuto de los Trabajadores. Poder contratar más barato, limitar la presencia de los sindicatos, modificar las condiciones de despido y facilitar la contratación de trabajadores extranjeros, al margen de las normas internas sobre extranjería.

⁷ No obstante sigue siendo un país de mano de obra muy barata—si se compara con los estándares europeos—. Este país utiliza el *dumping* sobretudo en la empresa acerera, en la que tienen un grandísimo excedente de producción. La unión europea reacciono poniendo grandes aranceles a su acero desde el 2016.

⁸ Sin necesidad de hablar de acuerdos singulares con grandes empresas, algunos países europeos hacen más atractivo el establecimiento empresarial – o frenan la deslocalización-- con la fijación de tipos reducidos sobre los beneficios. Es el caso de Irlanda, con un tipo del 12% en su Impuesto sobre sociedades.

3.1 FISCALIDAD INTERNACIONAL.

Los estados intentan resolver a su favor las decisiones empresariales de establecimiento, utilizando prácticas irregulares que, de facto, les aproximan a los comportamientos propios de paraísos fiscales. Convendría, en este lugar, establecer una distinción clara entre ambas figuras. Por un lado los acuerdos singulares de trato ventajoso; por otro el establecimiento – en uso del propio poder tributario -- de un sistema fiscal concebido con la finalidad de atraer masivas inversiones.

Quizá convenga, en el ámbito europeo, partir de algunas cuestiones previas. En la Unión Europea, por el grado de aproximación de las figuras tributarias en los distintos países, hablamos de impuestos armonizados y no armonizados. En los impuestos armonizados (IVA), la normativa reguladora interna ha de seguir lo dispuesto en la directiva de armonización⁹, con un resultado muy similar en todos los estados miembros¹⁰. Es cierto que en el IVA subsiste la diferencia de tipos, pero su mecanismo de aplicación limita los efectos distorsionadores del mercado, hasta poder afirmar que se trata de un impuesto neutro. Los problemas empiezan a surgir con los impuestos no armonizados, en los que la aproximación de los contenidos normativos obedece al reflejo de una cultura tributaria europea o a recomendaciones de las instituciones

⁹ El Tratado de la Comunidad Europea establece una definición estricta sobre lo que sea armonización fiscal. “toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (tratados, reglamentos, directivas, decisiones), a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario” Vd. la armonización como límite a el poder tributario interno en Roche Laguna, I. (2000) *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, Valencia, Tirant lo Blanch, 198 pp.

¹⁰ No obstante, como demuestra el estudio de Delgado Rivero y Fernández Llera, la convergencia de las estructuras tributarias en Europa ha pasado por periodos más felices desde los primeros acuerdos de amortización. En la actualidad, según los autores la aproximación de las figuras tributarias estaría en niveles de 1965. Tal vez una de las consecuencias de la competencia fiscal entre estados en periodos críticos para la economía. (Vd. Delgado Rivero, F.J. y Fernández Llera, R. (2007) “Armonización fiscal y convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 2907, pp. 17-30).

europas que tratan de preparar climas favorables a próximas armonizaciones. En estos últimos será donde se concierten los pactos favorables, con ventaja para los suscriptores.

Derivado de esta posibilidad de establecer su propio régimen fiscal, del poder tributario de los estados, surge el fenómeno de la “competencia fiscal internacional”. En el concierto de las naciones, los diferentes Estados puján entre sí por atraer hacia sus países el mayor número de inversiones. Para persuadir a las grandes multinacionales de la conveniencia de un emplazamiento nacional, no dudan en utilizar la fiscalidad, disminuyendo su deuda tributaria (vía reducción de tipos o con bonificaciones específicas sobre bases y cuotas). El pacto tributario ventajoso será el acuerdo singular – casi siempre secreto-- que un Estado ofrece a una empresa multinacional, obviando los principios de igualdad y generalidad. La empresa que lo acepta busca prioritariamente el ahorro fiscal. Los acuerdos de este tipo se conocen internacionalmente como *tax rulings*.

3.2 PACTOS TRIBUTARIOS VENTAJOSOS, ¿UN PARAÍSO FISCAL, QUE RENIEGA DE SU NOMBRE?

Cuando hablamos de pactos ventajosos y de paraísos fiscales no aludimos a la misma fórmula jurídica. No estamos ante la misma realidad, aunque puedan compartir justificación y produzcan efectos semejantes. Ambas actuaciones serían producto de políticas públicas que persiguen un incremento de recaudación en dura competencia con las economías del entorno próximo. Ambas, reciben la misma reprobación de los países que se ven perjudicados de forma directa. Pero una y otra representan la quiebra de principios distintos, y nos permiten un juicio de desvalor particularizado.

3.2.1 PARAISO FISCAL.

Determinar cuando estamos ante un paraíso fiscal es tarea ardua. Es uno de esos términos que parecen no necesitar ser explicados --todos tenemos una aproximación intuitiva al concepto--, pero de difícil delimitación doctrinal y normativa. Qué sea, pues, un paraíso fiscal va a depender siempre de quien pretenda definirlo, y la amplitud del

concepto variará según el propósito para el que se precise definición. A veces, sólo pretendemos referirnos a actitudes, empleamos la expresión para aludir a comportamientos aislados del órgano regulador próximos a los que consideraríamos propios de esos enclaves geográficos con fiscalidad ventajosa.

Los paraísos fiscales, en sentido propio, serían países en los que se prescinde de los marcos regulatorios internacionales para establecer su fiscalidad. Esos acuerdos conforman una suerte de legalidad internacional, y los comportamientos estatales que los obvian sitúan a los países en un marco general de reproche con diferentes efectos prácticos. Se caracterizan por disfrutar de un sistema fiscal utópico, que sólo le es rentable por su escasa generalización. Y, con su uso, intentan atraer inversores que planifican el ahorro fiscal entre sus estrategias empresariales. Suelen tener un abultado sector empresarial, mayoritariamente extranjero, que no produce en el territorio, y que sólo se ha establecido para tributar allí tentado por el idílico escenario fiscal del que pretende beneficiarse. En nuestro derecho no existió una definición normativa de paraíso fiscal hasta el año 2006, en la que se asumió la concepción que actualmente prevalece, según la cual se pondera más la ausencia de cooperación interadministrativa para prevenir el fraude de los inversores extranjeros que el régimen fiscal de cada país y la gravosidad de su tributación.¹¹ Con anterioridad el legislador partía de los conceptos acuñados por la OCDE, asumiendo su significado, y limitándose a la redacción de una “lista negra” de los 48 países y jurisdicciones que pasan a ser considerados paraísos, con el propósito de conformar un frente de medidas antielusivas que contrarresten sus efectos.¹² La OCDE había intentado establecer una definición comúnmente compartida, pero para abarcar el mayor rango de actuaciones, terminó fijando los requisitos y

¹¹ La Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (*BOE* núm. 286, de 30 Noviembre de 2006), será la norma donde por primera vez se definen los paraísos fiscales como aquellos enclaves geográficos en los que existe nula tributación y se carece de un efectivo intercambio de información tributaria [*Vd.* la Disp. Adic. 1ª de la Ley 36/2006 en su última redacción (Modificada por la Disp. Final 2 de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre)].

¹² Es lo que hace el 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, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. (*BOE* núm. 167, de 13 de Julio de 1991). *Vd.* Vaquer Suñer, M.I. (2010) “Medidas antiparaíso: presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos” *Cuadernos de formación*, 10, p. 284.

características que suelen presentar los paraísos fiscales, con la intención de hacerlos reconocibles, primando --en los últimos tiempos-- la carencia de intercambio de información con relevancia tributaria¹³.

Estos enclaves geográficos con fiscalidad especial ocasionan grandes perturbaciones en un mundo globalizado. El incentivo de la escasa fiscalidad y la garantía de opacidad en las transacciones financieras, ocasiona migraciones empresariales con consecuencias injustas para terceros países. La relevancia de los paraísos fiscales va más allá, pues, de los efectos de su baja fiscalidad. La falta de colaboración en el suministro de información, suele encubrir movimientos financieros de dudosa legalidad. Aunque la incidencia fiscal no sea desdeñable, es más preocupante que a través de estos enclaves puede darse la posibilidad que se blanquee el dinero procedente de la delincuencia, del mercado negro o la corrupción y se facilite la financiación del terrorismo. La OCDE no se cansa de apuntar sus inconveniencias, no cumplen mínimamente las normas de la buena gobernanza y solidaridad internacional, suponen un peligro para la competitividad empresarial y crean conflictos en los

¹³ Para la OCDE (Informe *Competencia Fiscal Perjudicial: Un problema global*, de 1998) estaríamos ante un enclave calificable como paraíso fiscal, si se detectaban los siguientes criterios: nivel de imposición bajo o inexistente; dificultad insalvable en el acceso a la información con relevancia tributaria; oscurantismo normativo y de las prácticas o procedimientos administrativos; carencia de verdadero tejido empresarial o industrial que contrasta con la facilidad de creación de empresas, sin apenas requisitos y con nulo control... Inicialmente la existencia de un paraíso fiscal, venía condicionada por la coincidencia de una excepcionalmente baja tributación y alguno de los demás criterios expuestos. No obstante, a partir de 2001, la OCDE valoró de forma distinta la importancia de estos descriptores. Desde este momento pasó a ser determinante el grado de opacidad de su régimen fiscal, la falta de transparencia y la obstrucción a los intercambios de información. Este es el contexto en que se redacta el *Acuerdo OCDE sobre intercambio de información en materia tributaria*. Un pacto no vinculante que pretende generalizar un marco regulatorio homogéneo, con cauces ágiles de intercambio de información que proteja la integridad de los regímenes fiscales de todas las jurisdicciones frente a los efectos perniciosos (migración de estructuras empresariales) de la falta de colaboración. (Un análisis sobre la evolución de la OCDE a este respecto puede verse en: Carpizo Bergareche, J. y Santaella Vallejo, M. (2007) “De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE”. *Cuadernos de formación*, 3, pp.27-45).

mercados interiores. Por todas estas razones es prioritaria a nivel global la lucha por su desaparición.¹⁴

3.2.2 PACTOS TRIBUTARIOS VENTAJOSOS.

Siguiendo con las malas prácticas de los Estados para atraer inversiones, recalamos en la figura que justifica nuestro estudio. Con los pactos tributarios ventajosos, el país que los promueve también va a utilizar como incentivo el ahorro fiscal, pero de forma singular, beneficiando únicamente a la empresa en cuyo favor se perfecciona el acuerdo. Los beneficiados por los más ventajosos gravámenes siempre van a ser grandes empresas multinacionales con gigantescas facturaciones, que se comprometen a establecerse en el país y someterse a su fiscalidad “adaptada”. Su volumen de beneficios compensará en términos cuantitativos la rebaja de tipos pactada. Por lo que al estado promotor del acuerdo no le supone problemas éticos que no pueda excusar ante sus ciudadanos. Aunque el propio acuerdo suponga una quiebra de los principios de igualdad y generalidad – de los que depende la justicia del tributo--, siempre podrá justificarlos como una excepción no arbitraria. Su sacrificio sería el resultado de su ponderación con otros mandatos constitucionales (como el fomento de la economía del país, el pleno empleo,...), alentado con un resultado muy atractivo en términos presupuestarios. No obstante lo irregular de esta práctica, y su dudosa legitimidad, los relega al ámbito de lo secreto. Los estados mantienen el secreto sobre estos acuerdos porque son conscientes de su irregularidad, y a pesar de las razones que les mueven a promoverlos siguen pareciéndoles indebidos. En esencia son fraudulentos si los confrontamos a la propia legalidad y el conjunto de sus principios morales y jurídicos del país que los oferta. Atentan frontalmente contra la moral tributaria pública.

En realidad se trata de una actitud parecida a la propia de los paraísos fiscales, aunque en este caso el estado oferta el acuerdo sólo a unos pocos operadores

¹⁴ Sobre la nueva versión del concepto, que más allá del ahorro fiscal incide en la opacidad y la falta de colaboración entre estados sobre el origen, cuantía y titularidad de las transacciones, Vd. Sánchez Huete, M.A. (2015) “La nueva definición de paraísos fiscales ¿el fin de los listados reglamentarios?”. *Revista Quincena Fiscal*, 13, pp. 8-12. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

económicos bien seleccionados, con exclusión del resto del tejido empresarial propio y ajeno.

Como un intento de combatir la competencia fiscal perniciosa en el ámbito de la Unión Europea, reducir las distorsiones en el mercado único, y evitar las pérdidas de ingresos fiscales de estas prácticas unilaterales; se publica el Código de Conducta de la Unión Europea sobre fiscalidad de las empresas¹⁵. Un instrumento no vinculante que intentaba, no obstante, crear una conciencia europea común, favorable a las buenas prácticas fiscales (un instrumento *soft law*)¹⁶.

Se trata de un código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y afecta a las medidas fiscales perniciosas --disposiciones normativas y prácticas administrativas-- que pueden influir significativamente en la radicación de las actividades empresariales.

Considera potencialmente perjudiciales las prácticas fiscales que determinen una carga efectiva de gravamen – derivada del tipo, la base o cualquier otro beneficio fiscal – considerablemente inferior a la aplicada generalmente en el Estado miembro (incluido el tipo cero).

Para evaluar la perniciosidad de tales medidas, habríamos de centrarnos—siguiendo el apartado B del referido Código-- en algunos indicios que se exponen. Si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residente; si están totalmente aisladas de la economía nacional; si se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real, ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro; si las normas para determinar los beneficios empresariales de los grupos multinacionales no se ajustan a los principios tributarios

¹⁵ Vd. Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de Diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DOUE, núm. C 002, de 6 de Enero de 1998).

¹⁶ Para un análisis de este instrumento, su influencia en el ámbito de la Unión, y la vinculación que permite con la prohibición de ayudas de estado, Vd. Lamadrid de Pablo, A. (2005) “El código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de estado”, *Documentos de Trabajo- IEE*, 3, pp. 1-54. Y, Florindo Gijón, F. (2003) “El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, 109, pp. 101-118.

internacionalmente reconocidos. Y, por último, si tales medidas carecen de transparencia o se aplican a nivel administrativo con menos rigor y opacidad.¹⁷

El documento representó un esfuerzo loable pero de escasa operatividad. Los problemas, derivados de su carácter no vinculante, los intenta salvar la Comisión haciendo un uso creativo de sus competencias. Con el propósito de avanzar en la supresión de prácticas estatales potencialmente deslocalizadoras del sector empresarial, decide vincular este Código de conducta con el régimen comunitario de control de ayudas de Estado. Ese será el objetivo de la Comunicación de la Comisión de 10 de Diciembre de 1998¹⁸. Para garantizar su efectividad, la Comisión acude a la recurrente intención de unificar la interpretación de conceptos oscuros o discutidos, en garantía de la seguridad jurídica de los operadores, y lo hará con auxilio de la jurisprudencia del TJUE¹⁹.

Existen un gran número de ayudas de estado, que se percibirán en función de la finalidad empresarial, del sector al que se pertenece, la edad del emprendedor y otros condicionamientos; algunas de ellas son compatibles con lo establecido por la Unión Europea y otras no. El problema surge cuando se detecta arbitrariedad en su concesión, cuando no se percibe la existencia de una igualdad en las condiciones de acceso a las ayudas, cuando es evidente la descarada preferencia hacia ciertas empresas, y --para poner más en entredicho su legitimidad--, el proceso de concesión carece de transparencia, se realiza mediante acuerdos bilaterales secretos.

Desde un punto de vista amplio se podría afirmar que estos países sí funcionan, en cierto modo y para estos casos concretos, como un paraíso fiscal. Salvando ciertas diferencias, dado su carácter discriminatorio y la marcada ausencia de respeto por el principio de generalidad e igualdad. Solo algunas empresas tienen acceso a dichos

¹⁷ Vd., también, sobre este asunto, Campuzano, A.B. y Calderón, C. (2016) “Las ayudas de estado y la competencia fiscal”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1, p. 11 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

¹⁸ Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOUE, núm. C 384 de 10 de Diciembre de 1998).

¹⁹ Una valoración positiva – que compartimos--de los “métodos” de la Comisión ante este problema la encontramos en Lamadrid. “El código de conducta...”, p. 42.

pactos; por contra, en un paraíso fiscal se somete a la tributación del enclave cualquiera que resida o establezca su sede allí. Pero, desde luego, ambas figuras son muy parecidas, ambas utilizan su régimen fiscal para atraer inversores, bordean la delgada línea de la legitimidad, usan de las atenciones de lo secreto (secreto bancario o secretos acuerdos) y tienen una finalidad muy similar. El problema estriba en que la gran mayoría de la población si tiene al menos un concepto intuitivo de qué sean los llamados paraísos fiscales, pero muy pocos conocen de la existencia de estos singulares acuerdos a los que llegan los gobiernos con determinados operadores económicos y que, sin duda, le son perjudiciales en términos de respeto de sus derechos. Al no recibir el nombre de paraíso fiscal, se aparenta legitimidad, produciéndose una huida del reproche social que la expresión acarrea. Suena más aséptico el término acuerdo especial sobre tributación.

4. LA CUESTIONADA LEGITIMACIÓN DE ESTOS ACUERDOS SINGULARES.

4.1 MARCO NORMATIVO QUE PUEDE SERVIRLE DE AMPARO.

El sistema tributario y la normativa que determina las pautas de actuación de los aplicadores del tributo, está bien determinada en cada derecho interno. Cada país, regula profusamente sus figuras tributarias, invariablemente sujetas al principio de legalidad. También se establecen legalmente, con igual escrúpulo, los procedimientos tributarios. Los principios propios del orden tributario²⁰ determinan no solo el diseño de cada figura, también están implícitos los procedimientos de gestión, inspección y recaudación²¹. Todo el sistema se configura con la intención de favorecer la recaudación, sin perjudicar los derechos y garantías de los ciudadanos. Cualquier quiebra de este esquema, que suponga una excepción a los principios mencionados ha

²⁰ Los principios de legalidad, generalidad, igualdad, capacidad económica... se consagran constitucionalmente en el art. 31 CE.

²¹ A ellos se refiere el art. 3 LGT, distinguiendo entre principios de ordenación y de aplicación de los tributos.

de estar debidamente justificada. El sistema admite exenciones, bonificaciones o reducciones, sin que sufra la pretensión constitucional de un sistema tributario justo. La clave está en que ninguno de estos beneficios se obtiene de forma arbitraria, de lo contrario la medida sería directamente inconstitucional. No obstante, en el marco de la política tributaria que inspira anualmente la elaboración presupuestaria se enumera – como una de las potenciales actuaciones de aplicación del sistema fiscal-- la preparación de acuerdos fiscales especiales. Término de ambigua interpretación, que no encuentra específica definición en la normativa tributaria. Aunque intuimos que se refiere al tipo de acuerdos que son objeto de análisis en este trabajo.

Dentro del derecho español vigente, no hemos encontrado otra referencia a este tipo de acuerdos que una fugaz alusión entre la enumeración de competencias propias de la Dirección General de los Tributos. El art. 3.1.e) del Real Decreto que desarrolla la estructura del Ministerio de Hacienda²², entre las funciones de la DGT, incluye la del “estudio y preparación de las medidas referentes a convenios fiscales internacionales y acuerdos fiscales especiales, en coordinación con otros órganos de la Administración, y las actuaciones de apoyo relativas a las relaciones con la Unión Europea y otros organismos internacionales de los que España sea parte”. Y es precisamente el contexto transcrito, en que se inscribe la referencia a esta figura, lo que nos permitirá interpretar que se trata de los pactos que estudiamos. No sabemos su base legal, no se definen de forma concreta, pero sabemos quién es actualmente el competente para su estudio y preparación.

Fuera de la legislación nacional, en el ámbito del derecho comunitario, también encontramos referencias normativas que reconocen su existencia jurídica, sin que ello implique otorgar legitimidad a tales prácticas. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²³, proscribía esta clase de acuerdos, aunque prevé una serie de circunstancias que los haría legítimos, siempre encuadrados en el marco de las ayudas de Estado. Entendamos bien, su perfeccionamiento se interpreta como una práctica irregular, pero como una posición fiscal singularmente beneficiosa representa un ahorro

²² *Vd.* Real Decreto 256/2012, de 27 de Enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (*BOE* núm. 24, de 28 de Enero 2012).

²³ *Vd.* Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada), (*DOUE*, C 202, de 7 de Junio de 2016).

empresarial que acrecienta los beneficios, pueden calificarse como ayudas de Estado. Y este tipo de acciones --sobre las que recae una prohibición general por atentar a la libre competencia--, hay ocasiones en las que pueden ser autorizadas.

Las situaciones en las que el Tratado de Funcionamiento de La Unión Europea (en adelante TFUE) establece que si estarían permitidas las ayudas de estado, pueden ser diversas. En unos casos la excepción a la prohibición es legal, si se cumplen determinadas condiciones. En otros, la ayuda alcanzaría legitimidad, si tras el análisis de los condicionantes de la concesión, así se estima por la Comisión. En el caso de las que podemos llamar ayudas legales, se deja claro que reuniendo unos requisitos si son legítimas y se estiman permitidas las ayudas (cuando —por ejemplo-- las cantidades de las que se trata son muy pequeñas para afectar al mercado, salvo que exista reiteración en el tiempo o se atribuya a un sector muy expuesto a la competencia). Fuera de estos supuestos, las ayudas --en principio, prohibidas-- podrían considerarse compatibles, sin que ello suponga su aceptación general. Para que esto ocurra, la Comisión deberá estudiar los diferentes casos y aceptar dicha compatibilidad o denegarla, siempre de forma motivada. Caso de ser denegada, el estado afectado podrá acudir a los tribunales europeos, para intentar demostrar la procedencia de la ayuda, dentro de los principios por los que se rige la Unión. Cuando la Comisión detecta una ayuda en curso, susceptible de ser suprimida, solicitará su adecuación a derecho, incluso el reembolso de la subvención, junto con los intereses devengados.²⁴

4.1.1. Establecimiento permanente

La preocupante generalización de este tipo de pactos -- verdaderas ayudas de estado, en tanto que privan a los presupuestos públicos de ingresos regulares-- se ha visto beneficiada por la denominada economía virtual. La creación de mercado para determinados productos empresariales ya no depende de la existencia o no de establecimiento permanente en el país de destino de la producción; a veces, no lo beneficia particularmente. Esta realidad fáctica ha hecho más atractiva la suscripción de acuerdos singulares sobre tributación, puesto que se produce un ahorro fiscal sin merma de las posibilidades de mercado. La empresa puede elegir el país que le ofrezca mejores condiciones fiscales --- no solo rebaja de tipos, también reducción de presión fiscal

²⁴ Campuzano y Calderón, “Las ayudas de estado...”. pp. 2-3

indirecta-- y repartir su producción en todo el área de mercado que su emplazamiento físico le facilite. Un establecimiento en cualquier país europeo, permite el acceso empresarial a todos los consumidores de la Unión. Los terceros países se verían privados de los ingresos procedentes de la imposición directa de una empresa con gran volumen de beneficios, incidiendo sólo en la imposición que grava el consumo²⁵.

4.2 EL AMPLIO ESPECTRO DE LOS POSIBLES PERJUDICADOS.

Estos pactos, de tan dudosa legitimidad, desencadenan un cúmulo de efectos nocivos, o beneficiosos, dependiendo de la representación de intereses que contemplemos. Por una parte, en la posición de beneficiados, situaríamos a los presupuestos públicos del país que oferta el pacto, así como sus propias autoridades, y los intereses generales que ellas representan; por supuesto, que también la empresa con la que se llega al acuerdo, que verá incrementados sus beneficios en la medida del ahorro fiscal obtenido²⁶.

Sería erróneo centrarnos únicamente en estas ventajas, porque estos pactos – cuyos beneficiarios hemos identificado – presentan un amplio espectro de perjudicados que haríamos bien en mencionar. Y, contra lo que pudiera parecer, no solo se inscriben en esta lista los países terceros, también afecta negativamente a los ciudadanos del país subscriptor. Las economías nacionales del entorno inmediato se ven claramente afectadas, por el establecimiento en el país de la oferta ventajosa, puesto que la empresa deja de nutrir sus presupuestos sin perder cuota de mercado. Estos países dejan de ingresar un alto volumen de fondos, simplemente porque otro estado pacta de forma secreta con la empresa una reducción de gravamen. El país que perfecciona el acuerdo no experimenta realmente un descenso de recaudación porque, a pesar de la fijación de tipos menores, se beneficia de la ingente facturación de una empresa con ámbitos de

²⁵ Vd. en relación a la incidencia de la economía virtual sobre la institución del establecimiento permanente, Calvo Buezas, “El concepto de establecimiento permanente...” pp. 39-50.

²⁶ Un análisis de los problemas que sintetizamos aquí, podemos encontrarlo en, Ramos Prieto, J. [Dir.]. Martín Rodríguez, J. M., Macarro Osuna, J. M. y Trigueros Martín, M. J. [Eds.], (2014) *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2014, 1.235 pp.

mercado más amplios que los de una economía nacional. La difícil defensa se plantea frente a sus propios ciudadanos. El pacto, frente a ellos, podría justificarse por su reflejo presupuestario, dada la recaudación potencial de tipos bajos sobre bases imponibles gigantescas. Solo que no es excusa frente al agravio comparativo individual. Estas prácticas introducen diferencias intolerables entre ciudadanos y empresas del mismo país, una quiebra de los principios que garantizan la justicia del sistema.

Cuando se ofrece un régimen fiscal más ventajoso para los intereses individuales de un grupo reducido de empresas con características especiales, se sacrifican los derechos de los ciudadanos del país de origen; se incentiva la deslocalización de empresas ya asentadas en otras economías amigas y aliadas, frenando su desarrollo, generando inestabilidad social, desempleo. Los menos ingresos públicos, repercuten en el bienestar social del país afectado, puesto que repercute en la capacidad de financiar avances o mejoras en ámbitos tan importantes como pueden ser la sanidad, educación, infraestructuras.... Por otro lado, la empresa agraciada, aprovecha en igualdad de condiciones con los demás contribuyentes no beneficiados, las infraestructuras del país de origen que ella financia.

También podemos detectar perjuicios en el ámbito de las ideas y los principios. La Unión Europea, y la economía mundial, han alcanzado sus mayores cotas de bienestar sobre la base de una idea, el libre comercio sometido a regulación. Y estas prácticas distorsionan su buen funcionamiento, perjudicando sus logros. Por lo que están plenamente justificados los múltiples intentos de reconducir la situación.

4.3 PRINCIPALES PROBLEMAS PROVOCADOS POR ESTOS PACTOS.

Como vamos apreciando a medida que profundizamos el análisis, la problemática que generan estos “arreglos” va en aumento. El su secretismo, que ya es indicio de la consciencia entre los agentes que los suscriben de su carácter reprochable. Seguidamente, la patente discriminación, puesto que estos pactos no pueden ser ofertados a cualquier persona física o jurídica, puesto que la generalización les restaría atractivo. Se confeccionan “a la carta” para las grandes multinacionales, que prácticamente eligen cuanto, donde, y como pagar sus obligaciones.

Representan un atentado al principio de igualdad, distorsionando el equilibrio natural de los mercados, inundados por empresas que tienen la posibilidad de dinamitar los precios hasta colocarse en una posición de cuasi monopolio, haciendo desaparecer progresivamente la competencia gracias a factores ajenos a sus prácticas empresariales, es decir, gracias al secreto favor del poder político.

Además de este análisis, desde punto de vista del libre mercado, estos pactos afectan a al bienestar social de un país, instalando la segregación fiscal frente al ideal de justicia tributaria. La aceptación de esta irregularidad como algo natural, termina pervirtiendo un sistema jurídico, encanallándolo axiológicamente. A partir de ahí, cómo sostener el valor de los principios tributarios.

Los estados tienen que modificar su política fiscal intentando incrementar la presencia de multinacionales --o evitar que las que ya están establecidas en su territorio sean pasto de deslocalizaciones--, refeudalizan su ordenamiento jurídico, sin razón bastante que lo justifique.

5. LA ACCIÓN COMUNITARIA CONTRA ESTAS PRÁCTICAS DE ESTADO.

Una de las organizaciones que más apasionadamente se ha manifestado contraria a este tipo de pactos, igual que a la subsistencia de paraísos fiscales, ha sido la OCDE.

A través de sus informes y publicaciones, la OCDE ha difundido una serie factores que nos permitirían detectar la existencia de acuerdos favorables. Constatada la presencia de tales indicios, estaríamos en condiciones de identificar los países que se prestan a realizar estas prácticas irregulares, provocando una competencia fiscal perjudicial, y en cualquier caso, desleal²⁷. Algunos de los más frecuentes serían los siguientes:

²⁷ Vd. Malherbe, J. (2001) "Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales", *Revista Quincena Fiscal*, 5, pp. 3-4. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

- Definición artificial de la base imponible. Se llega a la ella después de múltiples exenciones de ingresos, o reducciones, que sólo pueden ser aplicadas por una empresa, por las características de su actividad. O se consideran gastos, partidas que no tienen esa naturaleza.
- Desprecio de los acuerdos internacionales sobre de precios de transparencia, u operaciones entre partes vinculadas, definidos por la OCDE.
- Exención, parcial o total, de impuestos sobre ingresos obtenidos en el extranjeros.
- Permitir la negociación sobre la compensación del gravamen devengado en el país de acogida, con el equivalente pagado en el país de residencia (“*soak up tax*”), aparentemente como medida unilateral para evitar la doble imposición.
- Publicidad institucional que minimiza la incidencia del impuesto.

Junto con esta organización, y dentro del ámbito Europeo, tiene especial protagonismo en la lucha contra este fenómeno la Comisión. Que sería la encargada de supervisar y aceptar la procedencia de todo tipo de ayudas de estado en el ámbito de la Unión. Controla las ya existentes y es el filtro por el que deben pasar las nuevas ayudas para que sean consideradas conformes al derecho comunitario. Comprobaremos cómo actúa la Comisión en relación a este fenómeno.

5.1 NORMAS PREVENTIVAS TRIBUTARIAS.

Cada país cuenta, en su derecho interno, con un conjunto de normas que constituyen un factor determinante del clima fiscal. Un entramado regulador que trata de asegurar el cumplimiento generalizado de las obligaciones surgidas del deber genérico de contribuir. Los ciudadanos asumen que se trata de un sector del ordenamiento secuenciador de sus deberes y garante de sus derechos. La eficiencia del sistema, depende de la creencia en su generalidad y su respeto de la justicia. La

expresión “Hacienda somos todos”, no puede considerarse un eslogan publicitario, debe percibirse íntimamente como una de las pocas certezas de la vida para un contribuyente.

La firmeza de esta idea funciona como un mecanismo de refuerzo de nuestras actitudes tributarias. Todos somos iguales ante la Agencia Tributaria. Y la injerencia de este organismo en nuestras vidas estaría, pues, plenamente justificada. Por eso debe contar con los recursos y potestades que le permitan prevenir el fraude, y fomentar el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias, incluso aquellas sin trasunto económico pero de gran relevancia informativa. Cada país, por tanto, hace depender la eficacia de su sistema recaudatorio en un conjunto normativo con tres frentes distinguibles:

- Fomento: normas previstas para impulsar el cumplimiento voluntario de los particulares, a través de diferentes beneficios como bonificaciones, exenciones, deducciones o acuerdos.
- Prevención: normas que intenta evitar algunos comportamientos lesivos o perjudiciales para la obligación tributaria.
- Revisión: normas que permiten corregir, reparar el daño causado, reequilibrando la situación patrimonial provocada por el incumplimiento tributario.

Junto a estas, también existe una acción represiva, encarnada por el derecho sancionador tributario. Cada infracción de la norma tributaria tendrá su correspondiente sanción prevista, a la que se llega después de un procedimiento sancionador. Y aún hay más, a veces las conductas son objeto de un reproche penal, tipificado como delito y sancionado por un tribunal de justicia.

El equilibrio del sistema se vería amenazado por la aproximación a un ideario distinto, el propio de los paraísos fiscales.²⁸

²⁸ Vd. Sánchez Huete, “La nueva definición...” pp. 3-5.

5.2 LA BATALLA CONTRA LAS AYUDAS DE ESTADO A TRAVÉS DE ACUERDOS FISCALES SINGULARES.

Hasta aquí hemos venido relatando el fenómeno y sus nefastas consecuencias. Toca analizar de qué manera se está controlando, para minimizarlo o extinguirlo. Existen una serie de acciones emprendidas tanto en el ámbito internacional, como en el interno de cada estado. Una de ellas sería la subscripción de acuerdos para promover y agilizar los sistemas de transmisión de información con relevancia tributaria, que proporcionan mayor seguridad jurídica y evitan el fraude fiscal, así como la evasión de capitales. Pero, fuera de nuestra área de integración (UE), el cumplimiento de los términos de estos acuerdos es voluntario para los países firmantes. El derecho internacional carece de otra forma de coerción que la pérdida de reputación del país infractor, aunque esa pérdida de prestigio le acarree su inclusión en listados de paraísos fiscales.

Uno de estos acuerdos, quizá el de mayor importancia y el más reciente, es el concluido en Berlín (2014), bajo el auspicio de la OCDE y el G20. Este acuerdo está firmado por 50 países, entre los que se encuentra España. Quienes se pusieron de acuerdo para que, a partir del 2017²⁹, se articule un sistema de intercambio de información, que funcionara de forma automática, sobre las cuentas financieras abiertas desde el 31/12/2015 en adelante.³⁰

Es un paso muy importante para intentar formar una única base de datos con relevancia tributaria, de tal forma que todos los países dispongan de un sistema unificado --y homogéneo en sus técnicas-- que les permita obtener la información relevante de una forma inmediata. Privados de ese instrumento, los estados tendrían muy complicado acabar con estas prácticas lesivas de sus intereses fiscales.

La Unión Europea también ha experimentado una transformación de su normativa sobre la materia, en el sentido de las recomendaciones de la OCDE. La

²⁹ Salvo en los casos de Austria y Aruba que aplazan la eficacia de sus medidas hasta de 2018.

³⁰ Chico de la Cámara, P. y Velasco, G. (2016) "El intercambio global y automático de información con fines tributarios ha llegado... para quedarse...". *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2, pp. 1-2. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

última directiva aprobada sobre el tema --directiva 2015/2376/UE³¹--, exige a todos los Estados miembros de la UE un intercambio de información sobre los *tax rulings* acordados en operaciones exteriores. En el año 2014, ya se produjo una primera modificación, 2014/107/UE 9 de Diciembre, empezando a introducir las cuentas financieras como objeto de intercambio de información.

Como muestra de esa tendencia, son relevantes los acuerdos alcanzados por la Unión Europea con ciertos países en los que constituyen tradicionales refugios de evasión de capitales y habituales al camuflaje de residencias habituales. La proximidad de las fechas indica el dinamismo del empeño recientemente emprendido:

- Suiza, 19 Diciembre 2015.
- Liechtenstein, 24 Diciembre 2015.
- San Marino, 31 Diciembre 2015.
- Andorra, 12 Febrero 2016.
- Mónaco, 22 Febrero 2016.

España firmó con fecha de 7 de Octubre de 2010. Un CDI³² con la República de Panamá – tradicionalmente considerada paraíso fiscal--, en el que se establece que ninguno de los estados contratantes podrá negarse a proporcionar información, aunque esta esté en manos de bancos o instituciones financieras. La firma de este tipo de tratados, dada la relevancia de los sistemas de información fluida y colaboración tributaria, equivale a la salida de los países firmantes de los listados de paraísos fiscales. Tal vez fuera uno de sus efectos, el afloramiento con gran escándalo de los “*Panamá Papers*”, y la excusa de sus titulares... ya no tenía fondos en un paraíso fiscal.³³

³¹ Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de Diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (*DOUE*, L 332/1, de 18 de Diciembre de 2015).

³² Convenio entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el 7 de Octubre de 2010. (*BOE*, núm. 158, de 4 de Julio de 2011).

³³ Chico de la Cámara, y Velasco “El intercambio global...” pp. 2

5.2.1. ACCIONES SOBRE LAS AYUDAS DE ESTADO.

En relación a las ayudas de estado en el ámbito europeo³⁴ existe un gran debate abierto. Se discute sobre si se debe terminar con estas ayudas de forma general, si deben mantenerse, o si se deberían estudiar y permitir, en atención a las circunstancias concretas y la finalidad perseguida.

España debe realizar informes periódicos de forma anual informando de las ayudas prestadas, estos informes pasaran por las Cortes Generales, con destino a la Comisión Europea. Quien puede solicitar información adicional de las ayudas prestadas tanto desde los presupuestos estatales como en el ámbito de las Comunidades Autónomas o las Corporaciones Locales.³⁵

Hay que diferenciar, dentro de este grupo de medidas, dos grupos diferenciados por sus efectos. Las ayudas de nueva concesión, que deben de presentarse ante la Comisión y ser aceptadas por ésta. Y las que ya estaban vigentes desde en un periodo anterior. Considerándose aceptadas todas aquellas que superado los controles de la Comisión sobre su oportunidad; así como todas las anteriores al establecimiento del tratado; aquellas que no empezaron como ayuda de estado pero han ido modificando su carácter y todas aquellas que han prescrito desde su establecimiento. Teniendo en cuenta que, en el derecho tributario europeo el plazo de prescripción no será de 4 años, sino que será de 10 años, a contar desde el día siguiente a la concesión de la ayuda, momento en que comienza a tener efectos jurídicos tributarios. El plazo se podrá ver interrumpido por las causas que se establecen en el Art. 262.3 y 262.4 LGT.³⁶

³⁴ Según la jurisprudencia del TJUE, “El concepto de ayuda es, sin embargo, más amplio que el de subvención porque abarca no sólo las medidas positivas, como las propias subvenciones, sino también intervenciones que, en formas diversas, mitigan las cargas normalmente incluidas en el presupuesto de una empresa y que, sin ser, entonces, subvenciones en el sentido estricto del término, son similares en su naturaleza y tienen el mismo efecto” (Sentencia TJUE de 23 de Febrero de 1961. Asunto 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg /Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero).

³⁵ Campuzano y Calderón, “Las ayudas de estado...” pp. 2-3

³⁶ Por cualquier actuación de la Comisión o de la Administración Tributaria a petición de la Comisión que esté relacionada con la ayuda de Estado. Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización,

Es muy importante la rapidez de los Estados en el trámite de recuperación de la ayuda percibida indebidamente. Como establece el TJUE, el Estado debe solicitar el importe entregado pero no se considera esto una sanción por la ilegalidad realizada, sino un procedimiento justo ante esa entrega irregular³⁷. Además también establece que el estado debe solicitar, aparte del reembolso de la ayuda, un interés de demora por el tiempo que este ha disfrutado de los fondos indebidamente. Un mecanismo éste de gran sensatez, que evita su consideración postrera como préstamos sin intereses³⁸. La rapidez es importante porque se está provocando un desequilibrio en el mercado y cuanto más tiempo transcurra hasta que se recupere pueden suceder diversas situaciones, como que la empresa beneficiada ya no exista, o de igual forma las empresas perjudicadas que competían con esta no hayan podido continuar compitiendo y tampoco existan, y por ultimo cabe la posibilidad que los mismo competidores para poder mantenerse hayan buscado y negociado también diferentes pactos con ese mismo o distinto estado, por eso es tan importante la rapidez, aunque prescriba a los 10 años cuanto antes se realice el tramite será mucho más beneficioso para el mercado.³⁹

En el momento que la comisión obliga al país a que le sea reembolsada la ayuda, este deberá crear una norma o procedimiento por el cual se vea contrarrestada la norma emitida en su día para permitir dicha ayuda, como aparece en la Ley 34/2015 LGT⁴⁰ No

comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria derivada de aquellos elementos afectados por la decisión de recuperación, o a la exigencia de su pago. Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria o por la interposición de los recursos procedentes. Igualmente, el plazo de prescripción se suspenderá durante el tiempo en que la decisión de recuperación sea objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Vd. Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de Diciembre de 2003)

³⁷ STJUE de 17 de Junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, ap. 65.

³⁸ STJUE de 12 de Octubre de 2000, asunto C-480/98 y STGUE de 8 de Junio de 1995.

³⁹ Moreno González, S. (2015) “La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro”. *Revista Quincena Fiscal*, 6, pp. 3. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadigital.es>).

⁴⁰“ En la recuperación de ayudas de Estado la Administración Tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la misma ...”

se podrá pedir el reembolso de la ayuda cuando valla contra algún principio del Derecho Comunitario, hablamos especialmente sobre el principio de confianza legítima⁴¹

En España surgen distintos problemas a la hora de llevar a cabo este reembolso de una forma rápida y efectiva, encontramos el problema de la diversidad de niveles territoriales en los que está formado nuestro país, de tal forma que en ocasiones es difícil conocer desde que punto se ha realizado la ayuda ya que puede ser desde la administración general como de alguna autonómica, y además el TFUE obliga al reembolso de la ayuda pero los mecanismos para esto dependerá del régimen interno de cada país, y en España se carece de un régimen claro y sobre el procedimiento a llevar a cabo ante este tipo de situaciones. El primero de los problemas se ha visto algo solventado en la Ley orgánica 2/2012, 27 de Abril de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF)⁴². El segundo problema se intenta solventar en la Ley 58/2003, 17 de Diciembre introduciendo en la Ley General Tributaria diferentes modelos para la tramitación de la recuperación de ayudas ilegales.

Legalmente el Tratado de Funcionamiento de La Unión Europea en su art. 107⁴³ prohíbe cualquier ayuda de estado que rompa la estabilidad del comercio interior y valla en perjuicio a otros estados, cierto que en los apartados siguientes relata una serie de excepciones en las cuales si estarían aceptadas dichas ayudas⁴⁴ en las que los estados intentaran interpretarlas a su favor para poder continuar con dichos pactos “legítimos” y secretos.

⁴¹ Vd. STJUE de 16 de Diciembre de 2010, asunto C-537/08.

⁴² por incumplimiento de normas de Derecho de la UE. Este principio «permite repercutir a la Administración incumplidora las responsabilidades derivadas de cualquier acción u omisión contraria al ordenamiento europeo que haya realizado en el ejercicio de sus competencias». Para más información Vd. Moreno González, “La recuperación de las ayudas de Estado...” pp. 3

⁴³ Tratado de funcionamiento de la Unión Europea. Art. 107 “Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada), (DOUE, C 202, de 7 de Junio de 2016)

⁴⁴ Vd. TFUE art. 107.2 y Art. 107.3

Los estados se encuentran obligados a notificar a la comisión sus proyectos sobre futuras ayudas, esta notificación debe enviarse cuando la ayuda este en proyecto y permitiéndole a la comisión un amplio margen de tiempo para que estudie el supuesto y le dé tiempo a contestar sobre este. Una nueva ayuda sin permiso previo de la Comisión sería una ayuda ilegal, además en circunstancias especiales el consejo puede aceptar dichas ayudas de estado, aunque de forma muy limitada y puntualmente, además debe tener una serie de requisitos, como son que debe aprobarse por la unanimidad del consejo, que deben ser circunstancias muy excepcionales que motiven dicha decisión y además el consejo deberá decidir en el plazo máximo de tres meses, en caso contrario volvería a intervenir la comisión con de forma común.⁴⁵

5.2.2 BEPS

En los últimos años la preocupación por descubrir y controlar lo máximo posible sobre estas ayudas secretas han hecho que se generen medidas de forma continuada, otra gran media que se ha llevado a cabo es la llamada BEPS, lo que significa en ingles Base Erosion and Profit shifting, El 5 de Octubre de 2015 la OCDE aprueba siete nuevos documentos en relación al plan de acción de la iniciativa BEPS, el cual se inició en Julio de 2013 y ha tenido un gran proceso en estos años. Produjo una nueva era en el ámbito internacional centrándose en la doble no imposición y en la reducción del gravamen por diferentes medios, como son la elusión fiscal o una planificación fiscal agresiva.⁴⁶

Este programa BEPS está formado por dos partes BE y PS. La primera parte sobre la erosión de las bases imponibles y la segunda parte se centran en el traslado de los beneficios. Estos son de forma genérica los objetivos fundamentales de este programa. Junto con 15 acciones⁴⁷ que se pretender ir llevando a cabo con el tiempo, algunas de forma más inmediata y otras de vista al futuro.

⁴⁵ Campuzano, y Calderón, “Las ayudas de estado...” pp. 7

⁴⁶ Carbajo Vasco. D (2016) “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”. ?”. Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, 2, pp. 1-16. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

⁴⁷Estas 15 acciones son las siguientes: Controlar los Retos de la economía digital para la imposición, Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, Refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional, Limitar la erosión de la base imponible, Combatir más eficazmente las prácticas tributarias

No es algo inmediato, sino todo lo contrario, será algo lento y con muchas dificultades por el camino, cambiando cosas a medida que avanza y con la necesidad de redactar muy claramente todos sus artículos ya que con una gama tan amplia de estados puede llevar a muchos conflictos de interpretación de las normas.

Estas medidas han sido aceptadas por un gran número de estados, alrededor de 90 y también se ha dado la aceptación por parte de la OCDE, así como el G20 y la asamblea anual de banco mundial y el fondo monetario internacional. Siendo un pequeño paso para la formación de un derecho tributario internacional.

6. RECURSOS DE LOS QUE DISPONEN LAS INSTITUCIONES EUROPEAS.

Dentro del ámbito de la Unión Europea es la misma UE la encargada de controlar las actuaciones de los países miembros para que estas prácticas no se lleven a cabo, persigue todo comportamiento sospechoso, investiga e intenta terminar con toda práctica que no esté dentro de la legalidad.

La UE posee diferentes instituciones y organismos que están en continua preparación⁴⁸ para abordar estos temas y se encargan entre otras funciones a vigilar toda

perniciosas teniendo en cuenta la transparencia. Limitar la utilización de convenios de doble imposición, Prevenir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente, Crear normas de prevención de BEPS cuando se desplazan intangibles entre empresas del grupo y Para la transferencia de riesgo, Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, Tener un Mayor control y eliminar las prácticas tributarias perniciosas, Una efectiva recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Exigir a los contribuyentes revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, Mejores mecanismos para resolver controversias, Desarrollar un instrumento multilateral en materia de doble imposición y modificar los convenios.

Para más información Vd. Carbajo Vasco. “Algunas reflexiones...” pp.2-3

⁴⁸ Uno de los últimos avances—con fecha 13/06/2017-- ha sido una votación favorable producida por la eurocámara mediante la que se exige a las grandes empresas – las que facturen anualmente una cantidad mayor a 750 millones de Euros-- hacer públicos sus datos fiscales referentes a cada país donde tribute, tanto dentro como fuera de la Unión Europea. El problema ha sido que algunas empresas podrían

ayuda y buscar dentro de ellas cuales se considerarían ilegales y perniciosas que hayan sido realizadas por Estados miembros de la UE los cuales, demuestran continuamente como buscan su propio beneficio y no piensan en el conjunto de la unión económica a la que pertenecen, estas prácticas perjudican al mercado interior desequilibrándolo, además van en contra de principios de legalidad, de buena fe o de discriminación.

La comisión se encargara de controlar de forma permanente estas ayudas, no solo en el momento de su creación o establecimiento, sino de una forma continuada en el tiempo, se encargara de supervisar todas las ayudas que están en vigor, y contrastando que son legítimas, así lo establece el art. 108 ⁴⁹TFUE, para el supuesto que encuentre tanto la comisión u otro Estado una ayuda que no cumple con los requisitos se pondrá en conocimiento de la Comisión, y esta se pondrá en contacto con el estado para que realice una defensa presentando sus observaciones y motivando dicha ayuda, la modifique para que entre dentro de lo legal o la suprima en un plazo limitado de tiempo. Cuando pasado ese plazo el Estado encargado no ha realizado ninguna observación, defensa o cambio alguno, tanto la Comisión como cualquier estado miembro podrá denunciar estas prácticas ilegales ante el Tribunal de justicia de la Unión Europea ⁵⁰, Cualquier estado tiene la capacidad y el permiso por Ley de denunciar a otro cuando para su entender está quebrantando algunas reglas⁵¹. En un primer punto es el consejo quien puede decidir por unanimidad sobre la legitimidad de la actuación del Estado, pero en el caso de que no se pronuncien en los tres próximos meses pasara a la comisión el poder de decidir sobre tal acto.

acogerse a una cláusula de no revelación por considerar que afectan a datos comercialmente sensibles, cuestión esta última que probablemente cause un nuevo debate y votación.

⁴⁹ Art. 108.1 TFUE “La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior”

⁵⁰ Art. 108.2 TFUE “...A petición de un Estado miembro, el Consejo podrá decidir, por unanimidad y no obstante lo dispuesto en el artículo 107 o en los reglamentos previstos en el artículo 109, que la ayuda que ha concedido o va a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado interior, cuando circunstancias excepcionales justifiquen dicha decisión”

⁵¹ *Vd.* Art. 259 TFUE. “Cualquier Estado miembro podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si estimare que otro Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados...”

7. ¿TIENEN LOS ESTADOS TOTAL LIBERTAD A LA HORA DE ESTABLECER SUS IMPUESTOS NO ARMONIZADOS?

Actualmente vivimos en un mundo de libre circulación y globalización económica, esto hace necesario que exista una responsabilidad compartida de los países a la hora de establecer sus tributos. Los países tienen la capacidad para establecer sus propios tributos, pero no puede ser utilizado de tal forma que dañe a terceros, ni vulnerando una serie de principios. Cuando utilizan la posibilidad de establecer su propio régimen fiscal y este es notoriamente más beneficioso que el de los países terceros, provocan que otros estados se vean en situaciones complicadas a la hora de cobrar sus tributos en la misma cantidad que en años anteriores, empresas propias de estos estados cambian de territorio hacia aquellos que les supone un mayor ahorro de dinero.

Es necesario diferenciar que por que dichos tributos no estén regulados, o establecidos de una forma general no quiere decir que cualquier estado pueda hacer con ellos lo que quiera, y establecerlos como le vengan en gana, y más aún cuando estos tributos no son establecidos de forma general para todos los ciudadanos y empresas, si no que ese país establece un cierto régimen fiscal pero solamente para la empresa o empresas seleccionadas.

Los estados deben colaborar continuamente entre ellos, y no establecer cargas menores atrayendo así a contribuyentes ajenos, aun cuando estos se aprovechan en su vida diaria de los bienes colectivos (infraestructuras, seguridad, comunicación...) que proporciona el país de origen⁵².

Como se vio en apartados anteriores Europa está intentando Armonizar de forma unánime todos los tributos de sus países miembros, pero en la actualidad muchos siguen sin conseguirse por lo que depende del país establecerlo a su elección.

⁵² Sánchez Huete, “La nueva definición...” pp.3

8. PRACTICA EQUIPARABLE DENTRO DEL ESTADO ESPAÑOL.

Dentro del estado Español podemos encontrar practicas equiparables a las expuestas anteriormente, la diferencia recae que en lugar de batallar los diferentes Estados Europeos e internacionales, aquí la lucha estará compuesta por las comunidades de dentro del mismo país.

En España rigen entre otros principios como el de igualdad o no discriminación sin embargo lo que se encuentra en la práctica es que algunas comunidades tienen ciertos privilegios que otras no tienen a la hora de establecer diferentes impuestos.

Estos principios se ven vulnerados tanto en el trato de las comunidades como finalmente a los ciudadanos ya que en función de la provincia donde residas tienes la obligación de pagar más o menos por un mismo hecho⁵³ cuando por ley todos somos iguales y formamos parte de una única nación.

Así como los privilegios forales, hoy en día no es comprensible que en España existan todavía comunidades con estos privilegios, es cierto que durante la historia algunas provincias han sido más determinantes y con mayor importancia histórica que otras, pero rompen totalmente el principio de igualdad teniendo la posibilidad de tener su propio régimen fiscal, esto hace mucho más laborioso el intento del control fiscal dentro de nuestro país, hoy en día no es comprensible que dentro de una única nación tales diferencias, sobre todo cuando cada comunidad tiene ciertas competencias atribuidas por el estado, pero por encima de todas está el mismo estado.

Estos privilegios también pueden ser de forma negativa, como ha pasado con el problema Volkswagen y podría pasar en otros aspectos, esta marca tiene la fábrica de coches en Navarra y una sucursal en Cataluña desde donde principalmente se vendía al extranjero—ni siquiera llegaban aquí los coches físicamente – el IVA España lo devuelve después de pasar su frontera, en este caso España reclama que ese IVA – Valorado en 1.500 millones – es obligación de Navarra ya que allí es donde realmente

⁵³ En este sentido podemos aludir a la gran diferencia por ejemplo del impuesto sobre sucesiones, en Andalucía se paga alrededor del 20% de lo heredado mientras que en Madrid se paga menos del 1%.

se están vendiendo al extranjero y la sucursal en Cataluña es una tapadera para pedirle finalmente el reembolso al estado, Navarra alega que esto corresponde al estado y que le es inviable pagar dicha cantidad a la comunidad autónoma.

9. CONCLUSIONES.

Primera. El siglo XXI, que será conocido como el de la globalización, los estados se ven en la necesidad de actuar como si fuesen empresas privadas, intentando atraer la mayor cantidad de inversiones extranjeras posibles. Para ello utilizan las herramientas a su disposición, su competencia sobre la regulación nacional. Ofreciendo regímenes tributarios muy tentadores a grandes empresas radicadas en otros países. Esto junto con la facilidad que existe hoy en día para que una empresa establezca su sede en cualquier punto del planeta, sin pérdida real de mercado, ha generado una gran guerra tributaria entre las naciones amigas y aliadas.

Segunda. Las ayudas aleatorias de estados distorsionan las condiciones del libre mercado, cambiando la forma de actuar y la planificación estratégica de las empresas. De pronto descubren la incidencia del factor fiscal sobre su productividad, siendo una de las variables fundamentales que determinan la preferencia por el establecimiento en un determinado territorio. Se buscará la ubicación más ventajosa para sus cuentas anuales, y junto a los menores costes laborales empieza a adquirir protagonismo el ahorro fiscal.

Tercera. En la última época, en la Unión Europea se han centrado en acabar con estos pactos perjudiciales – tax rulings –, a pesar de su limitada competencia sobre la soberanía fiscal de los estados miembros. El recurso de la Comisión ha sido centrarse en los efectos. Cada rebaja fiscal específica, cada beneficio singular, representa un gasto presupuestario, por tanto una ayuda de estado. Y la Comisión está obligada a limitar estas prácticas – distorsionadoras del mercado interior—reduciendo su impacto a lo aceptable por la normativa de la Unión.

Cuarta. Al mismo tiempo, se trabaja en el avance de la armonización tributaria por parte de la UE. Un camino lento y laborioso, con algunos éxitos en impuestos importantes como es el IVA, que también mejora su control agilizando el intercambio de información. En la imposición directa, se han conseguido algunas victorias, como la unificación de conceptos que permitan la comparación de los regímenes fiscales en los países miembros. Las perspectivas de futuro no se presentan excesivamente optimistas.

Quinta. Las expresiones paraísos fiscales y pactos ventajosos remiten a realidades más próximas de lo que pudiera parecerse. Representan manifestaciones de la competencia fiscal internacional. Adoptando una u otra, los países se sitúan en mejor posición frente a la inversión extranjera y el establecimiento empresarial. Y, a pesar del beneficio aparente para sus economías, estas prácticas ocasionan un amplio elenco de daños y un grupo de damnificados que va creciendo con el análisis.

No solo perjudican a países terceros, ese es únicamente el efecto más estridente. Con su adopción los estados sacrifican los principios que sustentan sus ordenamientos jurídicos, sacrificando no sólo el prestigio internacional, también la seguridad jurídica en el ámbito interior. Sociológicamente afectan al código de valores sobre los que pivota la legitimidad de la obligación de contribuir, Hacienda sí que debemos ser todos, y todos en igualdad de condiciones. La dudosa legalidad y la discriminación que implica, encanalla la acción del estado.

Sexta. Partiendo del secretismo de los pactos entre Estados y empresas, hace más que aparente su dudosa legalidad. El TFUE prohíbe expresamente toda ayuda específica de estado, pero establece una serie de excepciones en los que si entrarían dentro de la legalidad, el principal problema de estas excepciones es que son poco explícitas por lo que los estados buscan quiebras en su redacción y comprensión para poder llevar a cabo estas prácticas aparentemente dentro de la legalidad.

Séptima. La atribución de estas ayudas provoca beneficios para unos pocos pero a su vez deja una larga lista de problemas y perjudicados. Empezando de forma global desde el comercio que se ve totalmente manipulado, como las empresas competidoras las cuales se quedan descolgadas por culpa de una práctica secreta, así como los ciudadanos de los países que se verán repercutido en los servicios ofrecidos por estos. Y

otros numerosos problemas, son discriminatorios, vulneran el principio de legalidad, son secretos.

Octava. La Unión Europea apuesta fuerte por un mecanismo para el control de estas prácticas como es la Comisión, es la encargada tanto de aceptar las nuevas ayudas propuestas por los Estados, como de controlar todas las existentes, sin duda la comisión hoy en día tiene un papel fundamental en el ámbito tributario dentro de la UE. Si consigue acabar o limitar estas prácticas ilegítimas se verá repercutido de una forma muy beneficiosa para el conjunto de estados de la UE, como para todas las empresas pertenecientes a estos países, el mercado sería otro gran beneficiado ya que se regularía de manera más eficaz y las empresas podrán competir entre ellas de forma limpia y legal.

Novena. La no armonización de ciertos tributos no significa una total libertad para el país a la hora de establecerlos, hay que recordar que aunque su establecimiento sea poder del estado sigue perteneciendo a una Unión Económica, en la que hay que respetar ciertos principios y se debería de tener un mínimo respeto entre los estados que la forman, y para mayor sorpresa esos pactos con las empresas siempre son secretos, no se trata de un régimen que establezca el estado de forma general, sino que solo lo disfrutaran ciertas personas jurídicas seleccionadas a dedo, lo que significa que el estado que promueve este tipo de pactos va contra la comunidad económica en la que se encuentra y a su vez discrimina a sus propios ciudadanos y empresarios nacionales a los que establece un régimen tributario totalmente diferente, excluyéndolos sin problema de ese régimen fiscal idóneo que se le está brindando a seleccionadas empresas, casi siempre extranjeras.

Décima. Estas luchas por atraer inversores y obtener un mayor ingreso no solo se encuentra a nivel internacional, sino que dentro de España se reproduce un fenómeno muy similar, siendo en este caso las comunidades las que intentan establecer sus propios regímenes y van en contra de otras, cuando la realidad es que deberían de formar una unidad, un mismo país bajo unas mismas leyes, y luchando todos en una misma dirección en lugar de ir en contra de otras comunidades autónomas, que no dejan de ser parte de la misma familia, en ocasiones hay que arreglar primero los problemas en casa para poder arreglar los del exterior.

10. BIBLIOGRAFÍA.

Calvo Buezas, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, *Cuadernos de Formación*, 6, pp. 39-50 (Disponible on line: <http://www.ief.es>)

Campuzano, A.B. Y Calderón, C. (2016) “Las ayudas de estado y la competencia fiscal”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 1, pp. 2-3 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Carbajo Vasco. D (2016) “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2, pp. 1-16. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Carpizo Bergareche, J. y Santaella Vallejo, M. (2007) “De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al *Global Level Playing Field*. La evolución de los trabajos de la OCDE”. *Cuadernos de formación*, 3, pp.27-45.

Chico de la Cámara, P. y Velasco, G. (2016)” El intercambio global y automático de información con fines tributarios ha llegado... para quedarse...”. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2, pp. 1-4. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Delgado Rivero, F.J. y Fernández Llera, R. (2007) “Armonización fiscal y convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 2907, pp. 17-30.

Florindo Gijón, F. (2003)” El código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, 109, pp. 101-118

Francisco J. Delgado Rivero, F.J. y Fernández Llera, R. (2007) “Armonización fiscal y convergencia de la estructura tributaria en la Unión Europea”, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, 2907, pp. 17-30

Jabalera Rodríguez, A. et alii (2013) *Fiscalidad Empresarial en Europa y Competitividad*, Valencia, Tirant lo Blanch, 773 pp. (Disponible on line: <http://0-www.tirantonline.com>).

Lamadrid de Pablo, A. (2005) “El código de conducta en materia de fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas de estado”, Documentos de Trabajo- IEE, 3, pp. 1-54

Malherbe, J. (2001) “Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, 5, pp. 1-18. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Moreno González, S. (2015) “La recuperación de las ayudas de Estado de carácter tributario. Panorama actual y propuestas de futuro”. *Revista Quincena Fiscal*, 6, pp. 1-44. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Ramos Prieto, J. [Dir.], Martín Rodríguez, J. M., Macarro Osuna, J. M. y Trigueros Martín, M. J. [Eds.], (2014) *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2014, 1.235 pp.

Roche Laguna, I. (2000) *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros*, Valencia, Tirant lo Blanch, 198 pp.

Sánchez Huete, M.A. (2015) “La nueva definición de paraísos fiscales ¿el fin de los listados reglamentarios?”. *Revista Quincena Fiscal*, 13, pp. 1-18. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Strauss, L. (1970) *¿Qué es filosofía política?*, Madrid, Ed. Guadarrama, 355 pp.

Vaquer Suñer, M.I. (2010) “Medidas antiparaíso: presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos” *Cuadernos de formación*, 10, pp. 283-292

11. JURISPRUDENCIA

STGUE de 8 de Junio de 1995, asunto T-459/03, Siemens/Comisión.

STJUE de 12 de Octubre de 2000, asunto C-480/98, Magefesa.

STJUE de 17 de Junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97.

STJUE de 23 de Febrero de 1961. Asunto 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg /Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero.

12. LEGISLACIÓN

Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOUE, núm. C 384 de 10 de Diciembre de 1998).

Convenio entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la evasión fiscal, hecho en Madrid el 7 de Octubre de 2010. (BOE, núm. 158, de 4 de Julio de 2011).

Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo de 8 de Diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (DOUE, L 332/1, de 18 de Diciembre de 2015).

Disp. Adic. 1ª de la Ley 36/2006 en su última redacción (Modificada por la Disp. Final 2 de la Ley 26/2014, de 27 de Noviembre

Ley 26/2014, de 27 de Noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de Marzo, y otras normas tributarias. (BOE, núm. 288, de 28 de Noviembre de 2014)

Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE núm. 286, de 30 Noviembre de 2006)

Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de Diciembre de 2003).

Real Decreto 256/2012, de 27 de Enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (BOE núm. 24, de 28 de Enero 2012).

Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de Diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DOUE, núm. C 002, de 6 de Enero de 1998)

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada), (DOUE, C 202, de 7 de Junio de 2016)

Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada) (DOUE, C 202, de 7 de Junio de 2016).