



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

**TRABAJO DE FIN DE GRADO EN
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS**

**LAS OPERACIONES VINCULADAS EN LOS
PARAÍDOS FISCALES**

Oskia Rivas Aguirre

DIRECTOR

Pablo Archel Domench

Pamplona- Iruñea

12 Junio de 2015

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. PRECISANDO TÉRMINOS	5
2.1 Evasión.....	5
2.2 Elusión.....	5
3. PARAÍOS FISCALES.	7
3.1 Características de un paraíso fiscal según la OCDE.....	8
3.2 Clasificación española.....	9
3.3 Otra clasificación según La Tax Justice Network (TJN).....	11
4. PRECIOS DE TRANSFERENCIA	12
4.1 Métodos basados en las operaciones.....	15
4.1.a) <i>El método del precio libre comprable.</i>	16
4.1.b) <i>El método de precio de reventa.</i>	17
4.1.c) <i>El método de coste incrementado.</i>	18
4.2. Métodos basados en el resultado de las operaciones.....	18
4.2.a) <i>El método basado el margen neto de las operaciones</i>	19
4.2.b) <i>El método basado en la distribución del resultado.</i>	19
5. DOCUMENTACIÓN PARA LA ADMINISTRACIÓN.	20
6. INFLUENCIA DE LA EXISTENCIA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIAT EN LOS PARAÍOS FISCALES.	20
6.1 Ejemplo de transmisión de existencias.....	22
6.2 Ejemplo de transmisión de bienes intangibles.....	24
6.3 Casos relevantes.....	25
I- <i>Google (Tabla 3.1)</i>	26
II- <i>Amazon (Tabla 3.2)</i>	27
III- <i>Apple (Tabla 3.3)</i>	28
IV- <i>Starbucks (Tabla 3.4)</i>	29
6.4 Análisis de las filiales en España (Tabla 4).....	30
7. PLAN ACCIÓN OCDE PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENÉFICOS.	33
8. CONSIDERACIONES FIINALES.	35
9. BIBLIOGRAFÍA.	37

RESUMEN

El objetivo del presente trabajo es realizar una investigación acerca de las relaciones existentes entre las prácticas empresariales, vinculadas a los precios de transferencia y la evasión y elusión fiscal practicadas por las empresas situadas en paraíso fiscales.

Para ello, en la primera parte del trabajo se definen conceptos clave relacionados con este tema, en la segunda, se hace un análisis de las filiales que se encuentran en España de aquellas multinacionales que han aparecido como importantes actores en el terreno de la evasión fiscal. Para el análisis se han utilizado datos obtenidos de la base de datos de SABI.

El trabajo concluye apostando por una regulación de carácter supranacional que acote la realización de estas prácticas.

ABSTRACT

The aim of this project is to make a research about the current connections that lay between business practices, linked to transfer pricing, tax evasion and avoidance practices, which are done by those companies located in tax havens.

For that, in the first part of the project, defines some keywords closely related to the topic, at the second one, there is an analysis of the subsidiaries of those multinational which are located in Spain, that has emerged as the main players at this tax evasion issue. The data of the analysis has been taken from SABI database.

Finally, this project bets for a supranational regulation that delimits the implementation of these practices.

1. INTRODUCCIÓN

Hoy en día, vivimos en un mundo tan globalizado, que con un simple “click de ratón” se pueden transferir elevadas sumas de dinero (Euros, Dólares, Libras... igual da) de un lado a otro del mundo. Las operaciones que realizan empresas multinacionales, con filiales en cualquier lugar del mundo, presentan la problemática, en la que el control de las operaciones internas que realizan esas empresas multinacionales con sus filiales es tan difícil de medir y de controlar que, en muchas ocasiones, aprovechan las distorsiones que se generan en la ley de cada país, para así declarar menos impuestos del que les corresponde haciendo mejorar la situación económica del grupo multinacional. Es decir, no se pagan todos los impuestos que les correspondería pagar realmente.

Las operaciones internas entre matriz y filial, es decir, cuando se venden mercaderías o incluso servicios entre ellas, a los precios pactados entre los agentes del grupo, se les denomina precios de transferencia. Muchas multinacionales sitúan sus empresas en territorios o países que son considerados paraísos fiscales. El concepto de paraíso fiscal es importante conocer, con carácter previo, para luego entender mejor el funcionamiento de las prácticas que realizan las grandes empresas con los precios de transferencia.

En este trabajo se quiere presentar los beneficios de realizar este tipo de operaciones entre empresas del mismo grupo cuando una de esas empresas se encuentra situada en un territorio con evidencias de beneficios fiscales, es decir cuando se encuentran dentro de un territorio calificado o no como paraíso fiscal. Sobre todo han sido las empresas tecnológicas las que se benefician de este tipo de prácticas. Son muchos los titulares que han ido apareciendo en el tiempo sobre la evasión de impuestos y la mayoría de ellos hablan de empresas como Google, Apple, Amazon y Starbucks aunque esta última no es tecnológica.

Este trabajo consta de dos partes. En la primera parte, más conceptual, se definirán los conceptos necesarios para una mejor comprensión del resto del trabajo. En esta parte explicaremos conceptos como la evasión y la elusión fiscal, así como los paraísos fiscales, sus características, los países que se consideran paraísos fiscales según la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), los precios de transferencia y los métodos de valoración de los mismos. La segunda parte, en cambio, está basada en evidencias más empíricas sobre empresas emblemáticas en el mundo que están jugando un papel importante tanto en la economía española como en la economía internacional. Para ello, además del recurso a la literatura especializada, se ha recurrido al uso de la base de datos

SABI con el fin de conocer algunas de las partidas más relevantes de las filiales españolas de las multinacionales analizadas. A pesar de que las operaciones entre las empresas del grupo basadas en precios de transferencia es una práctica muy extendida con la consiguiente merma de recaudación, fiscal, las medidas que adoptan los gobiernos son escasas. El recurso a la SABI nos muestra las insuficiencias de la información contable divulgada, ya que el acceso a las cuentas consolidadas del grupo es imposible, al estar eximidas de depositar cuentas en España por ser filiales de una matriz no comunitaria. Urge por tanto una reforma de la legislación mercantil encaminada a mejorar la transparencia informativa.

2. PRECISANDO TÉRMINOS: EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

Antes de empezar hablar de los precios de transferencia, qué son, cuáles son sus características y las valoraciones que hay que llevar a cabo para definirlos, es importante tener claros unos conceptos previos. Primeramente definiremos los conceptos de evasión, y elusión fiscal para conocer el significado de cada uno de ellos y la influencia que ejercen en el sistema fiscal. Debemos saber diferenciar entre evasión y elusión fiscal porque, aunque a veces se confunden, no son lo mismo.

2.1 Evasión

La evasión fiscal, tal y como dice la propia palabra, es evadir impuestos, es decir, intentar pagar menos impuestos o incluso no llegar a declararlos a Hacienda, evitando así el pago de impuesto. La evasión de impuesto tiene consecuencias legales. Evadir impuestos es un acto contrario a la ley. Los rendimientos obtenidos no declararlos, se consideran fraude de ley o “fraude fiscal” y esto puede llevar a sanciones.

Según un informe publicado por los técnicos de Hacienda (Gestha), España es el tercer país más defraudador de la Unión Europea (UE-15) en el ranking de economías sumergidas, con un 23,30% de su PIB (Producto Interior Bruto). Destacan la “poca ambición” del Ministerio de Economía y Hacienda en la lucha contra el fraude fiscal debido a que el 80% de la plantilla investiga pequeños fraudes como irregularidades de autónomos, pequeñas empresas o personas físicas. Mientras que el 72% de la evasión la cometen grandes empresas y fortunas.

2.2 Elusión

La elusión de impuesto es algo diferente a evadir impuestos. Eludir el impuesto es aprovechar los resquicios o vacíos legales existentes para no declarar el impuesto.

Ya Contreras Gómez (1988) en época temprana, definía la elusión fiscal “...como el empleo de los medios disponibles en la legislación tributaria (esencialmente privilegio fiscales y lagunas normativas) para evitar o reducir la obligación fiscal sin vulnerar la legalidad.” Esta acción, la elusión, al contrario que la evasión de impuestos, no tiene consecuencias legales, ya que no se está yendo en contra de lo que dice la ley como en el caso de la evasión, sino que se está aprovechando del vacío que hay en la misma para no declarar el impuesto.

La elusión fiscal se traduce básicamente en un desvío de recursos hacia otras actividades económicas y la transformación formal de operaciones sin que el contenido económico se modifique, permitiendo así reducciones en la carga de gravamen por la consecución de tipos impositivos menores. La elusión puede darse, por ejemplo, cuando entre los países existe una regulación fiscal contrapuesta.

El siguiente gráfico establece la difusa frontera entre los términos considerados.

Gráfico 1: Frontera entre evasión y elusión fiscal.



Uno de los casos más conocidos de elusión, es el caso Apple, Esta empresa ha sabido sacarle provecho a una regulación fiscal contrapuesta, entre la ley de los Estados Unidos y la ley Irlandesa. La diferencia se genera cuando se trata, de la nacionalidad del sujeto y en donde le corresponde declarar. El caso consiste en lo siguiente;

La ley estadounidense obliga al sujeto pasivo, es decir, a la empresa Apple, a declarar el impuesto de sociedades en el lugar donde tiene su sede fiscal que en este caso se encuentra en Irlanda. En cambio la ley de Irlanda dice que tiene la obligación de declarar el impuesto en el lugar donde tenga la sede de operaciones efectivas y en este caso la tiene en EEUU. Es decir por esta regla de tres, Apple no tiene la obligación tributaria de declarar en ningún sitio ya que la ley de EEUU le manda a Irlanda y la ley Irlandesa le manda a EEUU. Estamos ante un caso de regímenes fiscales contrapuesto.

3. PARAÍOS FISCALES

Los paraísos fiscales empezaron a formarse en la segunda mitad del siglo XX como consecuencia de la globalización y la descolonización que estaban sufriendo algunas potencias europeas. Debido a la globalización y al crecimiento exponencial que estaban experimentando los activos financieros emergió un tipo de países que se especializó en dar cobijo a determinadas operaciones opacas a las legislaciones de los países donde se realizaban la mayor parte de las operaciones empresariales. Nacían así los paraísos fiscales.

Los paraísos fiscales no son figuras estáticas, sino que han tenido un proceso de evolución en el tiempo. La concepción de paraíso fiscal, concebida como aquella isla paradisíaca o territorio privilegiado, donde la tributación era absolutamente nula, está transformándose en territorios con leyes más rígidas y con la existencia de algunos controles, anteriormente impensables.

La causa de lo anterior no es otra que "el despertar" de los países industrializados para frenar y/o desincentivar la utilización de estos territorios, dado el daño que causan a las economías de los demás países. El poder económico y financiero que estos territorios han adquirido, se presenta amenazante ante los ojos de aquellos países que, de una u otra forma, activa o pasivamente, han contribuido a la configuración de este fenómeno.

Conviene decir que no todos los agentes económicos están interesados en frenar las prácticas o los beneficios fiscales que generan estos países. Chavagneus C. y Ronen P. (2007) ya mencionaban “Servicios secretos, gobiernos y bancos centrales están pues directamente interesados en la existencia de los paraísos fiscales...”, aunque también explicaban el interés de los mismos paraísos de seguir manteniendo actividades *offshore*.

Un paraíso fiscal, es un país o territorio caracterizado por aplicar un régimen tributario que favorece considerablemente a inversores extranjeros y empresas internacionales, dando oportunidad en hacer operaciones monetarias, sin que estas tengan recargo excesivo tributario estando en la mayoría de los casos, exonerados parcial (muy pocas veces) o totalmente del pago de tributos, mientras que las empresas y ciudadanos residentes en el país están obligados al pago de impuestos como ocurre normalmente en cualquier otro país.

No existe una forma internacional que defina exactamente cuáles son las características que tiene que cumplir un país para que sea considerado paraíso fiscal. Cada país toma las consideraciones que crea oportunas para definirlos.

3.1 Características de un paraíso fiscal según la OCDE

Un organismo consultivo y orientativo como es el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) ha definido cuatro criterios por lo que se puede definir si se trata de un paraíso fiscal. Según la OCDE (1998), tendrá la consideración de paraíso fiscal, cuando en una jurisdicción se dan al menos el primero y cualquier otro criterio siguiente:

1. Ausencia de impuestos o el carácter nominal de éstos.

Es decir, tener una fiscalidad nula o reducida. Estos países no disponen de un sistema impositivo que grave las riquezas (IRPF, IS, IP...) como el que se conoce en España. Disponen de un sistema impositivo poco definido. Al decir poco definido me refiero a que la ley tenga muchas lagunas o vacíos legales. En estos territorios la carga fiscal a la que se hallan sometidos los ciudadanos o empresas es total o prácticamente inexistente.

Es posible que los países sí dispongan de un sistema impositivo que grave las riquezas, solo que los impuestos que las gravan, son muy inferiores respecto a los que tienen otros países y esto hace que claramente se desarrolle un beneficio en favor del país que aplica los impuestos reducidos, ya que las grandes fortunas o las empresas podrán verse atraídas por una “fiscalidad favorecedora”.

2. Falta de un intercambio de información efectivo.

La inexistencia de acuerdos internacionales en materia de intercambio de información tributaria llamados Acuerdo de Intercambio de Información (AII) hace que resulte prácticamente imposible la obtención de información a nivel fiscal o bancario.

3. Falta de transparencia.

Por un lado, pueden existir estrictas normas de secreto bancario en virtud de las cuales los datos de los titulares de las cuentas sólo se facilitan a las autoridades si existen evidencias de delitos graves como el terrorismo o el narcotráfico. El caso paradigmático para reflejar esta situación es el de Suiza.

4. Falta de actividad sustancial.

A esto se refiere cuando en ese país se encuentren situadas un gran número de empresas que no realizan ningún tipo de actividad o han sido creadas sin ningún trabajador. Han sido generadas para desviar fondos de un país a otro y la única finalidad de las mismas no es otra que “mover el dinero”. Hoy en día son conocidas como “empresas pantalla”.

3.2 Clasificación española

España, mediante el RD 1080/1991 definió una lista que estaba compuesta por 48 países. En esta lista se definían los países que tenían consideración de paraíso fiscal. Con el paso del tiempo la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha ido excluyendo de la lista a algunos de esos países.

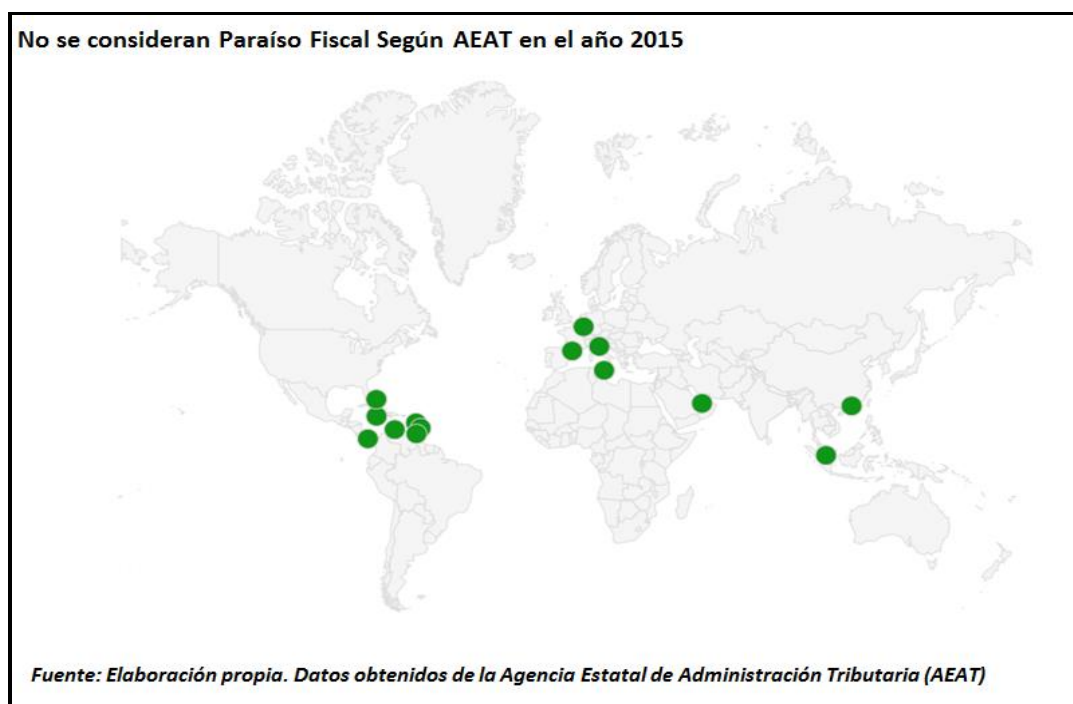
En el momento en el que se firma un CDI entre Hacienda y un país se le excluye de la consideración de paraíso fiscal en el momento en el que esos convenios entran en vigor. Aunque cabe decir que algunos de los países han sido excluidos de la lista no por haber firmado un CDI sino por haber firmado acuerdos de intercambio de información fiscal (AIIF).

Son 5 los países con los que tiene firmado esos acuerdos de intercambio de información fiscal (AIIF) siendo; Andorra (BOE 23-10-2010), Las Antillas Holandesas (BOE 24-10-2009), Aruba (BOE 23-10-2009), Las Bahamas (BOE 15-07-2011) y San Marino (BOE 06-06-2012).

Los países con los que ha firmado un CDI son 11. República Dominicana (BOE 16-11-11), Jamaica (BOE 12-05-2009), Malta (BOE 07-09-2006), Emiratos Árabes Unidos EAU (BOE 23-01-2007), Hong-Kong (BOE 14-04-2014), Luxemburgo (BOE 31-05-2010), Barbados (BOE 14-09-2011), Panamá (BOE 04-07-2011), Trinidad y Tobago (BOE 08-12-2009), Singapur (BOE 11-01-2012) y San marino con este último país tiene firmado también un acuerdo de intercambio de información.

En total son 15 los países que han sido excluidos de la lista En el siguiente grafico podremos ver mejor donde se encuentran.

Gráfico 2



Es posible ver el gráfico en línea, si pinchamos en el enlace que aparece abajo. De esta manera podremos ver el nombre de cada país y podremos ver mejor la localización de los países ya que se podría hacer zoom en las zonas más concurridas.

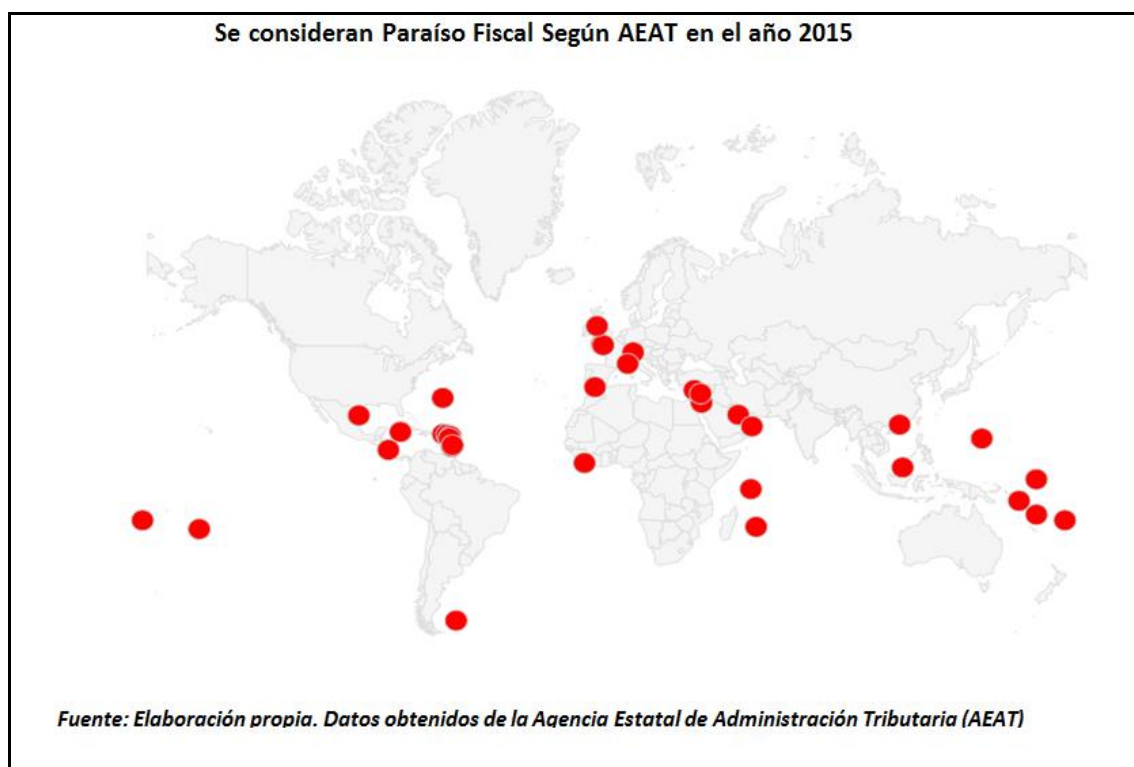
<https://docs.google.com/spreadsheets/d/1pGxAJKJOqepcQ7CNFr4rbLe3aIlWz0tQqLkTJKDMXGs/pubhtml?gid=120197928&single=true>

Son 33 los países que todavía están incluidos en la lista. La lista sería la siguiente:

Tabla 1: Paraísos Fiscales según AEAT en el año 2015		
Anguila	Isla Guernesey y Jersey	Liechtenstein
Antigua y Barbuda	Isla Turks y Caicos	Macao
Bahréin	Islas de Man	Mauricio
Bermuda	Islas Malvinas	Mónaco
Brunei	Islas Marianas	Montserrat
Chipre	Islas Salomón	Nauru
Gibraltar	Islas Vírgenes Británicas	Omán
Granada Nicaragua	Islas Vírgenes EEUU	San Vicente y las Granadinas
Islas Caimán	Jordania	Santa lucía
Islas Cook	Líbano	Seychelles
Islas Fiji	Liberia	Vanuatu
Fuente: Elaboración propia, datos obtenidos de la AEAT.		

A continuación en el siguiente gráfico podemos observar aquellos países que todavía siguen teniendo la consideración de paraíso fiscal.

Gráfico 3



En el siguiente enlace como antes he comentado, se podrán ver en línea el nombre y la localización de los países que aparecen en el gráfico posibilitándonos así la manera de verlos mejor sobre todo en las zonas más concurridas.

<https://docs.google.com/spreadsheets/d/1kFprWPINAMvFMC8DHaY6MhWi2m1LNg0Dg1VyEqdntvI/pubchart?oid=2137293089&format=interactive>

3.3 Otra clasificación según La Tax Justice Network (TJN)

La Tax Justice Network (TJN) es una organización sin ánimo de lucro, es decir, una ONG que está compuesta por abogados, economistas y académicos preocupados por los efectos perjudiciales que ocasionan la evasión de impuestos. La lista que contempla esta organización es algo más extensa que la que contempla la Hacienda Española. La lista está compuesta por 53 países y son los siguientes:

Tabla 2: Paraísos Fiscales según la Tax Justice Network			
Andorra	Delaware EEUU	Jersey	Panamá
Anguilla	Gibraltar	Labuan	Países Bajos
Antigua y Barbuda	Granada, Nicaragua	Líbano	Filipinas
Antillas Holandesas	Guerneseý	Liberia	Santa Lucía
Aruba	Hong- Kong	Liechtenstein	San Kitts y Nevis
Bahamas	Islas Fiji	Luxemburgo	San Vicente y Granadinas
Bahréin	Isla de Man	Macao	Samoa
Barbados	Islas caimán	Madeira	Seychelles
Belice	Islas Cook	Maldivas	Singapur
Bermudas	Islas Marshall	Malta	Suíza
Brunei	Islas Turks y Caicos	Mauricio	Uruguay
Chipre	Islas Vírgenes EEUU	Mónaco	
Dominica	Islas Vírgenes Británicas	Montserrat	
Dubái	Irlanda	Nauru	

En esta lista podemos observar que dentro de ella se encuentran países pertenecientes a la Unión Europea y que la lista de la AEAT no contemplaba como son los países de Irlanda, Países Bajos y Luxemburgo.

La TJN incluye estos países no porque cumplan los requisitos para ser considerados paraísos fiscales, sino que están incluidos por disponer de unas jurisdicciones que son beneficiosas fiscalmente para algunas de las empresas extranjeras que se sitúan en ellos.

4.- PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Cuando las empresas de un grupo de sociedades realizan compra- venta entre ellas, a los precios pactados por las mismas, se les denomina precios de transferencia. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos a) que sea una transacción económica evaluable y, b) que se realice entre dos partes relacionadas o asociadas. Si el precio de los bienes, servicios o intangibles se fija demasiado bajo, la rentabilidad del comprador se incrementa y la del vendedor disminuye.

Como señala García Prats (2005) “la utilización de una correcta política de precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales es un mecanismo que reduce la carga fiscal global de los rendimientos multinacionales, habiéndose convertido en la actualidad en el instrumento más importante de planificación fiscal”.

La OCDE (2010) distingue los métodos aplicables para definir estos precios, en dos grupos. Dentro del primer grupo se encuentran los métodos que están basados en las operaciones, en el otro grupo encontramos los métodos que están basados en el resultado. La Legislación española también contempla estos métodos de valoración de precios.

Muchas veces a la hora de aplicar estos métodos, para definir el valor normal de un producto o servicio, se debe hacer un análisis de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas. Según que método se esté utilizando, es muy importante realizar el análisis de comparabilidad para que el valor de mercado definido se ajuste mejor a la realidad. Por ejemplo a la hora de utilizar el método de precio libre comparable es muy importante el análisis de comparabilidad.

Para determinar la comparabilidad de las operaciones, es necesario realizar el análisis de 5 factores. La OCDE (2010) provee unas indicaciones para el análisis de esos factores, que son los siguientes:

- **Características de los bienes o servicios.** Las especificaciones de las características de un producto o servicio pueden ser muy útiles, a la hora de determinar la comparabilidad de las operaciones vinculadas y las no vinculadas. En el caso de que se determinen las características de un bien tangible, analizaremos sus características físicas, sus cualidades, la fiabilidad, la disponibilidad del mismo y en el volumen de la oferta. Si la operación a comparar es una prestación de servicios, analizaremos la naturaleza y el alcance del mismo. En el caso de que se trate de un activo intangible,, la forma en la que sea la operación (si se trata de una concesión de una licencia o de una venta). El tipo de activo que sea (patente, marca, conocimiento...) la duración del activo y el grado de protección y también en los beneficios estimados por la utilización. Dependiendo del método que se vaya aplicar la determinación de las características tendrá más importancia o no por ejemplo es evidente que el método del precio libre comparable tendría mucha importancia.
- **Análisis funcional.** Es necesario comparar las funciones asumidas por cada empresa y analizarlas desde el punto de vista económico Se pretende identificar:
 - a) Los activos utilizados y su naturaleza. (Como por ejemplo equipos, instalaciones o activos financieros).
 - b) Las funciones ejercidas. (El diseño del producto, la fabricación, la investigación, el montaje, la comercialización, la distribución...).
 - c) Los riesgos asumidos por las partes. (La asunción de riesgos en el mercado libre se ve compensado con un aumento del rendimiento esperado).

- **Cláusulas contractuales.** Definen de forma explícita e implícita como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las empresas. Las diferencias de intereses entre ellas, hacen que se respetan en mayor grado los términos y condiciones de contrato. Cabe decir que si algún término o condición resultase de interés para ambas empresas, sería más sencillo modificarlo o incluso omitirlo. Por ello cuando las operaciones se realizan entre empresas vinculadas es importante examinar si el comportamiento de las partes es conforme a los términos del contrato, o si no se han seguido, incluso si han sido simulados. Es muy difícil en muchos casos, acceder a la información de esas condiciones o términos de los contratos cuando lo que se está comprando es una empresa externa.
- **El mercado de referencia:** El mercado de referencia que se utilice para la comparación de las operaciones, es de vital importancia para poder definir el precio. Los precios de venta de un mismo producto, pueden ser diferentes debido a muchas razones, como por ejemplo, la ley de la oferta y la demanda, la política de precios regulados administrativamente, las fluctuaciones de tipo de cambio, los gastos de distribución, etc. Por ejemplo un grupo multinacional, puede recurrir a un análisis de comparabilidad multi-país, siempre y cuando realice operaciones vinculadas similares en diversos países y la situación económica de esos países sea efectivamente homogénea. En el caso de que el grupo multinacional ofrezca diferentes productos en cada país o que la situación económica de cada país sea significativamente distinta, este criterio multi-país podría reducir la fiabilidad del análisis.
- **Estrategias empresariales.** Es necesario examinar este tipo de estrategias para definir los precios al valor normal del mercado. Las estrategias a examinar podrían ser la innovación, desarrollo de nuevos productos, grado de diversificación, aversión al riesgo... definitivamente cualquier factor que pudiera influir en la gestión de la empresa. Por ejemplo una empresa que acaba de introducirse en el mercado o que quiere aumentar su cuota en el mismo, podría facturar sus productos a un precio inferior a los de cualquier otra empresa con un producto similar. Esto podría hacer que estuviéramos valorando el producto a un precio inferior al que realmente se encuentra en el mercado. Por todo ello este es uno de los motivos por lo que es necesario, conocer las estrategias de las empresas con las que vamos a comparar la operación.

La legislación española también nos indica cuales serían los factores que habría que tener en cuenta para poder considerar si las operaciones son equivalentes, es decir, que puedan ser comparables. Dice lo siguiente:

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias.

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración. (Art 16.2 Reglamento de la Ley del Impuesto de Sociedades)

Como podemos observar las indicaciones de la OCDE y la legislación española coinciden.

4.1 Métodos basados en las operaciones

Primeramente empezaremos definiendo los métodos basados en las operaciones, es decir, los métodos basados en las transacciones de bienes y servicios entre ellos están el método de precio libre comparable, el método de coste incrementado y el método de precio de reventa.

4.1.a) Método del precio libre comparable.

Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación. (Art 18.4 ley del impuesto de sociedades (LIS) 27/2014)

Este método consiste en comparar el precio facturado por los bienes o servicios prestados o transmitidos en una operación vinculada, con los precios facturados por los bienes o servicios prestados o transmitidos en una operación no vinculada. La operación se considerará comparable, siempre que las circunstancias de las dos operaciones sean comparables, para ello es necesario que los productos o servicios a comparar sean idénticos, ya que pequeñas diferencias como por ejemplo la calidad pueden hacer que varíe mucho el precio y esto haga que las operaciones ya no puedan ser comparables.

Este método puede basarse en una comparación “interna” o en una “externa”.

En el primer caso, se compara con una operación similar llevada a cabo por la misma compañía con un tercero independiente. Es decir, la empresa realiza la comparación internamente, compara una operación de una empresa del grupo con otra independiente.

En el segundo caso, dicho precio se compara con los precios convenidos entre terceros independientes en transacciones similares. En este caso la empresa se fija en dos operaciones de terceros independientes (que nada tienen que ver con ella). Una operación generada por terceros externos al grupo, por eso se considera externa.

Una operación vinculada es comparable a una no vinculada si se cumplen las siguientes condiciones:

- A) Ninguna de las diferencias (en el caso de que existieran) entre las dos operaciones que se comparan, influyen significativamente en la determinación del valor normal de mercado.
- B) Se pueden realizar los ajustes precisos para eliminar los efectos que producen esas diferencias.

Estas condiciones están recogidas en la ley española, concretamente en el art 16.4 del Reglamento de la Ley del Impuesto (RLIS)

Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables este método se considerará el más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia (Arm's length principle). Por ejemplo, se puede aplicar el método del precio libre comparable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que dos empresas asociadas, siempre y cuando las operaciones concurren en circunstancias similares.

4.1.b) Método del Precio de Reventa

Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación (Art 18.4 LIS)

Es un método que principalmente se utiliza cuando no es posible aplicar el método del precio libre comparable.

Expresamente será aplicable, cuando la sociedad vinculada sea una sociedad exclusivamente dedicada a la comercialización de productos adquiridos a un comerciante u a otra sociedad comercial. Este método no será aplicable si los productos van a ser incorporados en otros productos o van a ser transformados, ya que generaría muchas diferencias en la operación y realizar los ajustes determinados sería algo complejo.

Generalmente se aplica cuando un producto se adquiere a una sociedad vinculada y se vende a una sociedad independiente. En muchos casos, algunas empresas asociadas, han sido creadas con finalidad puramente comercializadora, este método mayormente ha sido definido para estas situaciones.

Según este método, el valor normal de mercado se obtiene, a partir del precio de venta de los productos o servicios adquiridos previamente, a una sociedad del grupo. A este precio de venta, se le resta el margen bruto que incluye, además del beneficio del vendedor, todos los gastos incurridos por éste. En otras palabras, conocido el precio de venta “independiente” y los gastos y el beneficio del vendedor, se llega al precio de compra “de mercado” de la empresa suministradora vinculada.

Al igual que en el método del precio libre comparable se entenderá que una operación vinculada es comparable a una no vinculada cuando se cumplan las dos situaciones que se contemplan en el art. 16.4 RLIS.

En este método suelen ser menos los ajustes necesarios que hubiera que realizar para determinar el valor de mercado del producto ya que las diferencias entre los mismo no influirían tanto como pueden influir con el método del precio libre comparable debido a que las diferencias entre los productos en este método son menos significativas.

4.1.c) Método del Coste Incrementado

“Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.” (18.4 LIS)

Se basa en el coste de producción, al que se le añaden todos los gastos normales y se un margen de beneficio también normal, con lo que se obtiene el precio de venta “normal de mercado”. Fundamentalmente este método resulta adecuado para valorar transacciones de productos semi-terminados o servicios ya que se utilizan los costes incurridos por el proveedor de activos. En este método, como en los demás, también es necesario realizar un análisis de comparabilidad entre las operaciones y como hemos mencionado antes, esa comparación puede ser interna o externa.

Se debe prestar atención y se debe aplicar un margen comparable, a unos costes comparables. Por ejemplo una sociedad que posee sus activos arrendados, no podrá compararse con una empresa que los tenga en su propiedad ya que la estructura de costes no será la misma. Solo serán comparables en el caso de que se corrija esa diferencia mediante un ajuste.

El precio de libre competencia se calcula mediante esta fórmula (Anguita, 2012):

$$P. \text{ Libre Competencia} = \text{costes} + \text{margen sobre costes} \times \text{costes}$$

El margen sobre costes se calcula:

$$\text{Margen sobre costes} = (\text{precio de reventa} - \text{costes}) / \text{costes}$$

4.2. Métodos basados en el resultado de las operaciones.

Tal y como su nombre indica son métodos que se basan en los resultados de las transacciones. Estos métodos analizan los resultados derivados de una operación concreta. Se diferencian dos métodos y son los siguientes.

4.2.a) *El método de la distribución del resultado.*

“Por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares”. (Art 18.4 d) LIS)

Es decir, este método consiste en repartir el beneficio global obtenido por todas las partes que intervienen en la transacción. Cuando el beneficio ha sido identificado, se reparte mediante un criterio de reparto que refleje lo más objetivamente posible el reparto de ese beneficio. Dependiendo de cómo se haga la distribución del conjunto podrían utilizarse diversas modalidades. El informe de la OCDE esboza dos distintos: el análisis de aportaciones y el análisis residual.

4.2.b) *El método del margen neto del conjunto de operaciones.*

Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones. (Art 18.4 e) LIS)

Este método se basa en el beneficio neto generado en el conjunto de las operaciones realizadas con una entidad vinculada, calculado sobre una magnitud de referencia, como por ejemplo, costes, ventas, etc.

Este criterio es menos sensible a las comparaciones que los mencionados anteriormente debido a que las diferencias se basan en los costes operativos y se trabaja con los márgenes netos. La ventaja es que en este método sólo es necesario hacer el análisis de comparabilidad en la parte afectada y no a todas las partes vinculadas.

5. DOCUMENTACIÓN PARA LA ADMINISTRACIÓN.

Tal y como dice el art 18.3 del Real Decreto de la Ley del Impuesto de Sociedades (RLIS). Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

La documentación **no será exigible** a las personas o entidades:

- Cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 8.000.000 €.
- Siempre que el total de operaciones realizadas con entidades vinculadas no supere 100.000 € de valor de mercado.

No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, **excepto**:

- que residan en un Estado miembro de la Unión Europea.
- y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realicen actividades empresariales o profesionales.

En caso de no aportar la documentación, aportar de forma incompleta o con datos falsos, la sanción será como mínimo el doble de la sanción que correspondería por la infracción simple.

6. INFLUENCIA DE LA EXISTENCIA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN PARAÍOS FISCALES

Hemos podido ver anteriormente lo difícil que puede llegar a resultar la determinación del precio de transferencia de una operación vinculada, pero no sólo es difícil la determinación del precio al valor normal de mercado, sino también el control y la correcta supervisión de esas operaciones, puede resultar una tarea muy costosa y gravosa para la administración, principalmente porque es mucha la información de la que debe disponer la administración para poder revisar este tipo de operaciones y no siempre es fácil tener acceso a todo ese tipo de información. Aunque cabe decir que la ley española no hace especial hincapié en el revisado o registro de información cuando se trata de este tipo de operaciones como hemos podido observar la administración no obliga a presentar los documentos acreditativos de estas operaciones según algunos casos y esto hace también que sea más sencilla la elusión de impuestos para algunas empresas vinculadas.

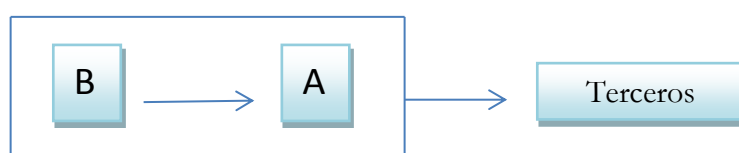
Contablemente, es muy difícil hacerle el seguimiento a este tipo de operaciones por varias razones.

Una de ellas es porque a la hora de auditar una empresa del grupo, es decir, una filial puede resultar difícil acceder a la información de la otra filial implicada en la operación, o bien porque la empresa se encuentra en otro territorio (*“limitación al alcance”*) o bien porque la otra filial no quiera otorgarnos esos datos (es raro pensar que la otra filial implicada en la operación no quiera darnos esos datos pero también es posible que ocurra).

El otro motivo por el que es difícil revisar este tipo de operaciones es que a la hora de realizar las cuentas consolidadas del grupo, en caso de que toda la transmisión de mercaderías se haya realizado en su totalidad a terceros, es muy difícil poder demostrar el precio de la transacción, ya que contablemente la cuenta de pérdidas y ganancias solo informará de las operaciones del grupo exterior. No procederá realizar ningún ajuste. Veamos un ejemplo;

La sociedad A dispone del 90% acciones con derecho a voto de la sociedad B. supongamos que la empresa B es la fabricante de los productos y la A la comercializadora. Durante el ejercicio la empresa B le vende mercaderías a la empresa A por 10.000 € (supongamos que el precio de venta ya ha sido determinado mediante el precio de reventa ya que sería el más adecuado en esta situación). El precio de coste ha sido de 8.000€ y las mercaderías han sido vendidas en su totalidad a terceros.

El esquema sería el siguiente;



A la hora de realizar las cuentas consolidadas del grupo no precede realizar ningún ajuste porque todas las mercancías han sido vendidas a terceros. La venta se ha producido en dos fases. El resultado consolidado será la suma de los resultados individuales de cada sociedad.

La empresa B estaría vendiendo por 10.000 lo que en realidad le ha costado 8.000 por lo que el beneficio de la operación para la empresa B ha sido de 2.000. Supongamos que la empresa A ha vendido esas mercancías por 13.000 por lo que su beneficio ha sido de 3.000. El beneficio del grupo en conjunto es de 5.000 y se ha generado en dos fases.

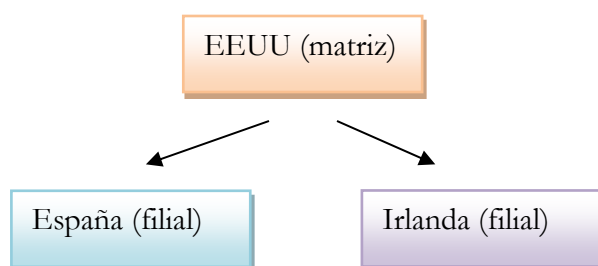
Si suponemos que todas las mercaderías se han vendido a terceros, a la hora de realizar la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada habrá que eliminar la cuenta de compras con la cuenta de ventas de esta manera cuenta de P. y G. sólo informará de las operaciones del grupo con el exterior. Como hemos podido ver, al vender todas las mercancías la transacción que ha habido entre las empresas se elimina y por lo tanto será muy difícil demostrar esa transacción o los beneficios obtenidos por la misma. Las empresas vinculadas pueden aprovechar las operaciones realizadas entre ellas para eludir impuestos, es decir, pueden aprovecharse para declarar menos impuestos en un país que tiene una tributación al impuesto bastante alta y llevarse las ventas a otro país en el que la tributación es prácticamente nula o muy baja.

Realmente si tenemos en cuenta el ejemplo anterior a las empresas multinacionales les interesa realizar este tipo de operaciones porque con la compra-venta de existencias entre ellas pueden declarar el beneficio por la venta a terceros en un país donde la tributación es mucho menor que al de la filial suministradora.

En el siguiente ejemplo se va a explicar de una forma sencilla y muy simplificada estos tipos de prácticas y de qué forma se realizan, para poder beneficiarse de fiscalidades más beneficiosas que tienen otros países, haciendo de esta manera que se paguen menos impuestos de sociedades y favoreciendo de manera notable la rentabilidad del grupo.

6.1 Ejemplo de transmisión de existencias

Partimos de una matriz Estadounidense en la que dispone de dos filiales una en España y otra en Irlanda. Analizamos desde el punto de vista de los beneficios de la filial española.



6.1.1 Caso sin precios de transferencia.

No hay operaciones internas entre España e Irlanda, es decir. En España la filial española, pagará por el impuesto de sociedades los beneficios que generan la actividad en España. Es decir lo que venden en nuestro país.

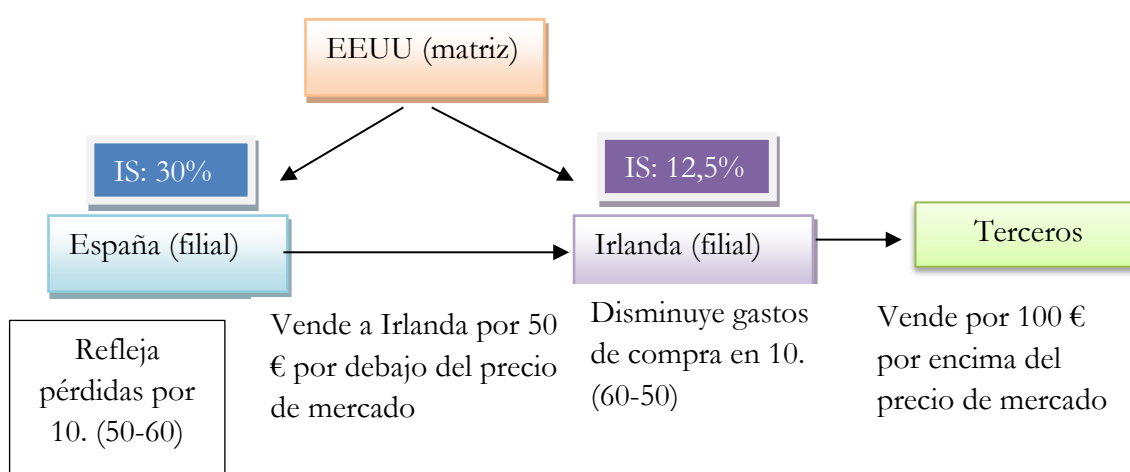
España	
Ingresos	100
Gastos(costes producto)	60
beneficio	40
IS	$(40*0,3)=12$

Todos los ingresos se generan localmente y todos los gastos son también locales.

6.2.2 Caso con precios de transferencia.

España vende a Irlanda por debajo del precio de mercado.

Supongamos un Precio de mercado= 60 €



	España	Irlanda
Ingresos	50	100 €
Gastos (coste hamburguesa)	60	50
Beneficio	-10	50 €
IS	0 M€	$(50*0,125)=6,25$ M€

$$\text{Total IS} = 6,25 + 0 = 6,25 \text{ M€} < 12 \text{ M€}$$

Como podemos observar en este ejemplo, la tributación de impuesto de cada filial del grupo con el segundo método es menor gracias a las transferencias de precios. De tributar 12 millones de euros de impuesto de sociedades, el grupo en su totalidad pasa a tributar 6.25 millones de euros.

La situación que se genera es bastante beneficiosa para el grupo ya que por el mismo número de mercancías el impuesto que les supone pagar es considerablemente menor haciendo que se generen mayores beneficios en el grupo.

En realidad, este traspaso de beneficios de una filial a otra no es tan sencillo y realmente se complica cuando el traspaso en vez de ser de mercancías consiste en un traspaso de servicios o de un bien no tangible como pueden ser los derechos de propiedad como por ejemplo las patentes o “Royalties”. Son más de dos filiales las que toman parte en la operación. En el siguiente apartado veremos un ejemplo que explique en que consistiría el traspaso de este tipo de bienes y como utilizan la ley para sacar provecho de estas operaciones.

6.2 Ejemplo de transmisión de bienes intangibles.

Como hemos mencionado puede darse el caso de que el objeto del traspaso no sean mercaderías sino que sean bienes intangibles. En este ejemplo explicaremos una forma que tienen las empresas para evadir impuestos a través del traspaso de bienes intangibles como por ejemplo los derechos de propiedad. En el ejemplo nos vamos a basar en la empresa de Google ya que esta misma realiza este tipo de prácticas. Todo consistiría en lo siguiente:

La matriz de esta empresa la encontramos en EEUU pero dispone de dos filiales que están situadas en Irlanda. Una se llama Google Ireland Limited y es la encargada de todos los costes de operativa en el extranjero y de la venta de la publicidad de AdSense. Su sede la tiene en Irlanda. La otra filial, toma el nombre de Google Ireland Holdings, esta dispone de todos los derechos internacionales de propiedad intelectual pero tiene su sede en Bermudas.

Google con la filial Google Ireland Limited declara todas sus ventas del extranjero en Irlanda con la venta de publicidad ya que es un servicio que se considera prestado en Irlanda. Con la creación de esta filial en Irlanda ha evitado pagar muchos impuestos en el EEUU según Bloomberg en 2009 el 88% de las ventas de Google se habían declarado fuera de los EEUU, es decir, en Irlanda.

La ley Irlandesa permite que el pago de royalties estén exentos del impuesto de sociedades si se pagan a otra empresa Europea. Así que, que para eso Google crea una sociedad en Holanda, Google Netherlands Holdings B.V, con cero empleados. Esta, le cobra los royalties por utilizar la propiedad intelectual a Google Ireland Limited, y después transfiere el 99% de lo que recibe en concepto de Royalties a Google Ireland Holdings, en Bermudas. De esta manera se ahorran un elevado porcentaje de impuesto de sociedades.

6.3 Casos relevantes

En este apartado se quiere comentar empresa por empresa, los titulares que han ido apareciendo durante el tiempo sobre la evasión fiscal y el uso de los paraísos fiscales para llevar a cabo esta acción. Tener la empresa situada en un paraíso fiscal es una estrategia clave, para que estas empresas eludan impuestos, ya que como hemos dicho anteriormente se aprovechan de las ventajas fiscales de esos países como lo es la baja tributación por el impuesto de sociedades.

Son muchas las empresas que han sido acusadas de este tipo de prácticas muchos países como Reino Unido, Francia o Italia han llamado a declarar estas empresas supuestamente acusadas de evasión fiscal. La mayoría de los titulares que han aparecido tratan de empresas tecnológicas como, Microsoft, Facebook, Google, Apple o Amazon aunque entre ellas también destaca Starbucks que no es tecnológica.

Cabe resaltar que en muchas de las noticias se han visto involucrados países que se encuentran dentro de la unión Europea. Países como Luxemburgo, Irlanda y Holanda. Es algo contradictorio pensar que dentro de la Unión Europea puedan existir países que fomentan o favorecen la evasión fiscal de las empresas. Hoy en día parece que se están haciendo intentos por parte de los organismos y los países para evitar estas prácticas y que no se generen este tipo de “paraísos fiscales” más adelante explicaremos las acciones que se están tomando por parte de la Unión Europea y por parte de la OCDE.

A continuación, se presentan unos cuadros (Tabla 3) donde se muestran datos de empresas icónicas en el mundo de la tecnología que informan de algunas de las prácticas más mediáticas y que suponen una importante merma de recaudación para las arcas de los países en los que realizan las operaciones. En concreto se trata de 3 empresas tecnológicas (Google, Apple y Amazon) y una de ellas distribuidora de café (Starbucks). Han sido muchas las noticias que han aparecido durante el tiempo y han sido muchos los países afectados por estas prácticas. Hoy en día, muchos de los países afectados por este desvío de beneficios entre empresas del mismo grupo, están tomando medidas al respecto y están diseñando nuevas leyes o mecanismos que eviten esa evasión fiscal. Aunque estas prácticas de sobra han sido conocidas por los estados, ha pasado mucho tiempo hasta que esos países han tomado medidas para evitar estas prácticas. En el cuadro siguiente observaremos la evolución de una forma más clara.


Tabla 3.1: Noticias sobre la evasión fiscal que realizan algunas empresas multinacionales mediante el uso de paraísos fiscales.			
Empresa	Fecha	Medio de comunicación	Tipo de denuncia
	22-10-2010	El país.es	Google utiliza paraísos fiscales para pagar solo un 2,4% de sus ingresos. La mayoría de los beneficios son trasladados a las islas Bermudas con el uso de empresas filiales situadas en Irlanda y Luxemburgo.
	20-03-2012	El mundo.es	Francia investiga a google por posible evasión fiscal por haber facturado en Irlanda beneficios generados en Francia. Según el diario L'Express, Google se enfrentaría a una multa de 100 millones de euros.
	20-03-2012	La Vanguardia.es	
	10-12-2012	El Confidencial.com	Google acusado de evadir 2 millones de dólares. Según ha denunciado Bloomberg, Google se habría ahorrado en 2011 hasta 2.000 millones \$ en impuestos al trasladar parte de sus ingresos a una empresa en Bermudas, aproximadamente el 80% de las ganancias brutas de la compañía durante el 2011.
	11-12-2012	ABC.es	
	30-01-2013	Economía Digital	Google saca provecho de los paraísos fiscales. El resultado del año 2012 ha sido de 50 millones de facturación un incremento del 32,30% respecto al 2011.
	22-04-2013	El economista.es	El presidente ejecutivo de Google, Eric Schmidt, defendió que la empresa casi no pague de impuestos en el Reino Unido, pese a sus altos ingresos, con el argumento de que invierte mucho y crea empleo en el país. En declaraciones a la BBC admite que reducen el pago de impuestos pero siempre dentro de la legalidad.
	30-09-2013	El país	Google paga en impuestos el 1% de sus ingresos en Reino Unido, ya que canaliza casi todas sus ganancias en el extranjero a través de una filial en las Bermudas.
	03-12-2014	El economista.es	El ministro británico de Finanzas, George Osborne, ha anunciado la introducción de un nuevo impuesto que gravará en un 25% los beneficios generados por la actividad en territorio británico de las multinacionales que "artificialmente" llevan fuera del país. ('Tasa Google'.)
Fuente: elaboración propia a partir de los medios de comunicación referenciados			








Tabla 3.2: Noticias sobre la evasión fiscal que realizan algunas empresas multinacionales mediante el uso de paraísos fiscales.			
Empresa	Fecha	Medio de comunicación	Tipo de denuncia
	11-08-2013	El país.com	Tras la compra de Buybip, Amazon ha reorganizado su actividad en España. La compañía a transformado Buybip, convirtiéndola en una empresa de servicios, con el nombre de <i>Amazon Spain Services</i> para desviar ventas a Luxemburgo.
	22-06-2014	El país.com	Amazon dispara su actividad en España pero esconde sus ventas, desviándolas a Luxemburgo ya que es allí donde se encuentra la matriz de las dos filiales de las que dispone en España. Amazon Spain Services S.L encargada de los servicios y Amazon Spain Fulfillment encargada de la logística de la empresa.
	07-10-2014	Cinco días.com	En junio, el comisario Europeo de Competencia, Joaquín Almunia, anunció la apertura de un expediente a Luxemburgo por posible rebaja fiscal a la empresa Amazon, Bruselas intentará demostrar que se trata de una ayuda estatal ilegal. También están siendo expedientados Irlanda y Países Bajos por estos posibles tratos de favor a otras empresas como por ejemplo Apple.
	16-01-2015	El Confidencial	La comisión Europea considera ilegal el acuerdo fiscal entre Amazon y Luxemburgo afirmando que constituyen una violación de las normas del mercado comunitario. El acuerdo fue firmado en el 2003 por la mano del actual presidente de competencia Jean-Claude Juncker.
	29-01-2015	El país.com	Amazon cierra el año con pérdidas a pesar de que sus ventas han aumentado un 20%. El año se cerró con unas pérdidas de 241 millones de dólares pese a ganar 274 millones el año anterior.
	25-05-2015	Silicom news.es	Desde principios de mes Amazon ha comenzado a pagar impuestos En Alemania y Reino Unido. Afirma que el cambio es para ofrecer mejor servicio a los clientes y no por las críticas de evasión fiscal.
	25-05-2015	El país.com	Amazon comienza a pagar impuesto de sociedades en España desde principios de este mes.
	25-05-2015	El país.com	Las constantes presiones recibidas por la UE hacen que Amazon tenga que registrar sus ventas país por país.
Fuente: elaboración propia a partir de los medios de comunicación referenciados			

Tabla 3.3: Noticias sobre la evasión fiscal que realizan algunas empresas multinacionales mediante el uso de paraísos fiscales.			
Empresa	Fecha	Medio Comunicación	Tipo denuncia
 APPLE	21-05-2013	Público.es	Tim Cook, el consejero delegado de Apple ha comparecido ante el Senado norteamericano después de que el Subcomité de Permanente de Investigaciones del Estado, elaborara un informe sobre la estructura fiscal internacional de la empresa y descubriera que existían irregularidades. El presidente del Subcomité Carl Levin se ha referido a Apple como “el santo Grial de la evasión fiscal”. Aprovechando las normas de residencia entre EEUU e Irlanda a través del uso de filiales eludía el pago de impuesto sobre los beneficios. El informe acusa a la firma de haber evadido el pago de 74.000 millones de dólares en EEUU y en el mundo entre los años 2009 y 2012.
	21-05-2013	El país.com	
	21-05-2013	Expansión.com	
	21-05-2013	Cinco días.com	
 APPLE	23-05-2013	Público.es	Francia, Alemania y Reino Unido cargan contra Apple, Amazon y Google por la evasión de impuestos Piden una legislación más estricta para impedir que este tipo de empresas evadan impuestos en un momento en que Europa se encuentra hundida.
	12-06-2014	Applesphera.com	La Comisión Europea abrió una investigación que busca aclarar la situación fiscal de Apple en Irlanda, en donde hay indicios de un posible acuerdo entre ambos, por lo que las filiales de Apple en aquel país estarían pagando impuestos cercanos al 2%.
 APPLE	29-09-2014	El mundo.es	Bruselas podría multar a Apple por sus prácticas fiscales en Irlanda. Apple habría firmado acuerdos fiscales favorables con Irlanda en 1991 y en 2007, haciendo que el pago de impuestos sea muy reducido.
	29-09-2014	El economista.es	
	25-05-2015	SiliconNews.es	Los fiscales italianos acusan a Apple de evadir 879 millones de euros entre el periodo de 2008 hasta 2013 por los correspondientes impuestos corporativos y envía la empresa a juicio. La investigación involucra a dos directivos de la filial italiana y a uno de la sede europea de Apple en Irlanda, donde la empresa tributó favoreciéndose de las exenciones fiscales irlandesas. Apple en un comunicado asegura pagar la totalidad de los impuestos a los que el grupo está obligado.
	25-05-2015	Euronews.com	

Fuente: elaboración propia a partir de los medios de comunicación referenciados

Tabla 3.4: Noticias sobre la evasión fiscal que realizan algunas empresas multinacionales mediante el uso de paraísos fiscales.

Empresa	Fecha	Medio Comunicación	Tipo denuncia
	16-10-2012	El país.com	La empresa Starbucks instalada en el Reino Unido desde 1998 ha acumulado más de 3.000 millones de libras en ventas de café, y abrió 735 puntos de venta. Sin embargo, pagó solo 8,4 millones de libras en impuestos sobre la renta.
	12-11-2012	Hoy.es	La comisión de cuentas públicas del Parlamento Británico (PAC en inglés) ha llamado a declarar a los ejecutivos de las compañías de Starbucks, Amazon y Google por posible evasión fiscal de impuesto en el Reino Unido. La empresa de Starbucks declaró unas ventas de 398 millones de libras y apenas ha pagado impuestos, tras declarar pérdidas en la mayoría de sus ejercicios
	14-11-2012	ABC.es	
	07-12-2012	El confidencial.com	La cadena de cafeterías Starbucks se ha comprometido a pagar más impuestos en el Reino Unido debido a la polémica surgida por su escasa contribución en Hacienda y a raíz de que surgieran iniciativas populares para boicotear esa compañía.
	26-03-2013	El país.com	La multinacional Starbucks ha hecho su primer pago en el Reino Unido desde 2009 en concepto de impuestos corporativos por valor de 5 millones de libras.
	16-04-2014	El economista.es	Starbucks ha confirmado que trasladará su sede central europea al Reino Unido y abandonará la que tiene en Ámsterdam. El cambio se hará efectivo a finales de 2014 y se realiza con la finalidad de pagar más impuestos en el Reino Unido debido a las polémicas habidas en los últimos años.
	16-04-2014	Expansión.com	
	14-11-2014	El país.com	Según comisión europea, existen evidencias que muestran que el régimen fiscal pactado por Starbucks y las autoridades holandesas favorecieron a la cadena desde 2007 permitiéndole ahorrar “millones” de euros en impuestos que deberían haber pagado en otros países.
	05-05-2015	El economista.es	La comisaria de Competencia, Margrete Vestager, no podrá cumplir con el plazo para cerrar esta los expedientes sobre la legalidad de acuerdos fiscales ventajosos con multinacionales debido a las dificultades para recabar la información necesaria en la investigación. 3 estados miembros no contestan a la petición de información desde diciembre que fue cuando se inició la investigación.
Fuente: elaboración propia a partir de los medios de comunicación referenciados.			

6.4 Análisis de las filiales en España.

Además de analizar lo escándalos que han aparecido en el tiempo, en la Tabla 4 analizaremos las cuentas de resultados de las filiales que estas empresas tienen en España, entre los años 2009 y 2013. En concreto analizaremos dos partidas contables, el volumen de venta de las filiales, es decir, la cifra de negocios y la otra partida analizar será la del resultado del ejercicio. Los datos que se ofrecen en la tabla 4 han sido obtenidos de la base de datos de SABI.

En algunos casos nos resultará llamativa la comparación de estas dos partidas, debido a las diferencias que se generan entre ellas en algunos años. A continuación de la tabla, realizaremos un pequeño comentario haciendo alusión a esas diferencias que se generan y debido a que se han podido generar, en comparación con las cuentas de resultados y el balance de situación obtenidos de la base de datos SABI, que en la bibliografía se presentarán como anexo 1 en diferentes hojas Excel.

Antes de exponer la tabla, considero importante informar sobre la actividad que desempeña cada filial en España y de cuántas de ellas dispone, para así poder entender mejor los datos que se ofrecen.

Google dispone de una filial en España, llamada Google Spain S.L., creada el 03-09-2003. Se encarga de principalmente de promover, promocionar y comercializar servicios de publicidad online, mediante internet.

Amazon dispone de dos filiales en España. Una gestiona los servicios corporativos que se realizan desde España a la matriz con el nombre de Amazon Spain Services S.L. constituida el 01-01-2006. La segunda, encargada de la logística en España, se llama Amazon Spain Fulfillment S.L. y fue creada 12-11-1998

Apple dispone de la empresa Apple Retail Spain S.L. constituida el 15-06-2009 y se dedica a la compraventa, arrendamiento o licencia, realizado directa o remotamente, de cualquiera de los productos, servicios, equipos, recambios y materiales de consumo, en particular dentro de las áreas de electrónica, en otros.

Starbucks dispone de la filial llamada Starbucks Coffee España S.L. constituida el 05-10-2001, es una distribuidora de cafés.

Tabla 4: Los resultados de las empresas desde 2009 hasta 2013 en millones de euros						
Empresa Filial	Concepto	2013	2012	2011	2010	2009
Amazon Spain Services S.L	Cifra negocios	21.431.709	64.266.105	60.951.633	43.911.608	34.880.870
	Resultado ejercicio	-1.483.468	-23.614.539	-18.548.012	10.334.594	-4.165.103
Amazon Spain Fulfillment S.L	Cifra negocios	17.468.152	10.591.145	314.417	n.d.	n.d.
	Resultado ejercicio	43.877	-54.330	694	-3.446	-3.467
Apple Retail Spain S.L.	Cifra negocios	216.606.303	142.021.988	76.358.417	5.435.441	n.d.
	Resultado ejercicio	2.186.612	-15.655.973	221.023	-1.367.839	-47.944
Google Spain S.L	Cifra negocios	52.177.565	41.644.725	38.364.042	26.200.456	18.391.826
	Resultado ejercicio	4.055.864	-1.412.144	-74.683	-639.499	23.457
Starbucks Coffee España S.L.	Cifra negocios	51.187.945	52.015.331	54.008.024	50.594.496	48.186.565
	Resultado ejercicio	2.347.813	-3.226.732	8.660.268	-842.474	-5.412.906

Fuente: Elaboración propia a partir de la base de datos SABI

La empresa que más destaca en la tabla anterior es la filial de Amazon concretamente la filial de Amazon Spain Services S.L de los cinco años que analizamos, ha declarado pérdidas en cuatro de ellos. Lo más llamativo resulta que pese a tener una cifra de negocios bastante elevada como por ejemplo los 60.951.633 € que declara el 2011 o los 64.266.105 € en 2012 el resultado que presenta, es negativo de -18.548.012 € -23.614.539 € y respectivamente. Resulta chocante pensar que de estar vendiendo alrededor de 60 millones, declare un resultado negativo en la empresa. Analizando mejor el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias podemos observar que esta empresa tiene un resultado de la explotación negativo de -15.223.536 € en el año 2012 y de -16.564.803 € en el 2011. Entre el año 2011 y 2012 la empresa pierde una gran parte de su activo podríamos entender que está descapitalizando de activos la empresa ya que el total de activo en el año 2011 es de 73.110.422 € y año 2012 pasa a ser de 15.453.435 € aunque en el paso del tiempo los trabajadores no pasan a ser menos.

La otra empresa que también destaca es la empresa de Apple Retail Services S.L. con una cifra de negocios de 216.606.303 € sólo declara 2.186.612 € en el año 2013 y en el año 2012 pasa algo muy parecido la diferencia entre las dos partidas resulta enorme, de declarar una cifra de ventas de 142.021.988 € el resultado del ejercicio pasa a ser negativo por un importe de -15.655.973 €. Queda fuera de toda lógica contable pensar que se puedan declarar pérdidas con una cifra de ventas de ese importe, pero estos casos como estamos observando pasan. Siguiendo la lógica contable, no sería nada recomendable seguir con la actividad de una empresa en la que, de todo el porcentaje de ventas no se saque ningún tipo de beneficio o el beneficio sea tan mínimo. En un caso normal, la empresa con esos resultados habría dejado de ejercer la actividad porque no le saldría rentable pero a pesar de todo esto las empresas siguen operando algo que como hemos dicho no tiene ninguna lógica, por lo que todo esto nos hace pensar que esta empresa existe por interés del propio grupo, como comentábamos en nuestro ejemplo consiguen declarar pérdidas en el país en el que se sitúan mientras que gran parte de los beneficios se están trasladando a paraísos fiscales o países donde la tributación es más favorable como por ejemplo a Irlanda.

Google Spain parece más comedida a la hora de declarar unos resultados negativos ya que las diferencias que se dan entre la cifra de negocios y el resultado final de la filial no son tan diferentes como lo pueden ser en otras empresas como las que hemos comentado anteriormente.

En el caso de Starbucks las diferencias entre las dos partidas tampoco son tan grandes aunque los resultados también destaquen.

Ver las cuentas contables de estas filiales y los resultados que muestran, hacen pensar que realmente son empresas estratégicas utilizadas por los grupos de multinacionales para evadir impuestos o mejor dicho para eludirlos. Utilizar hasta el último resquicio que tiene la ley y así declarar lo más mínimo posible sin que ello suponga una verdadera evasión fiscal y sin que ello suponga un fraude de ley, es decir, para seguir declarando en el borde de la línea que separa lo que es legal de lo que no.

El análisis realizado no puede ser más exhaustivo, debido a que no podemos acudir a las cuentas consolidadas, (aunque esto sería de gran interés para la elaboración de trabajo) ya que las empresas que estamos analizando no tienen la matriz en España, por lo que la obligación de presentar las cuentas consolidadas no la tienen en España y por lo tanto los datos no nos aparecen en la base de datos de SABI ya que en ella solo se recoge la información de todas las empresas Españolas y Portuguesas. Estas empresas o son estadounidenses (Google y Apple) o del Reino Unido como en el caso de Starbucks.

7. PLAN ACCIÓN OCDE PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.

La OCDE (2013) ha diseñado un plan de acción para llevar a cabo y así conseguir evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de ahora en adelante BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). En este informe se habla de realizar cambios fundamentales para evitar la doble exención o la baja imposición. Quiere diseñar nuevos estándares internacionales para asegurar la coherencia del impuesto de sociedades a nivel internacional ya que muchas veces la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios surgen de resquicios legales. La OCDE Plantea realizar, 15 acciones diferentes.

Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. La capacidad de que una compañía tenga una presencia digital en un país sin que esté sujeta a una imposición, de esa manera se podría controlar mejor la recaudación de esa empresa y facilitaría de manera notable la transmisión de la información entre países.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Se trataría de desarrollar disposiciones convencionales o y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto como por ejemplo la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo.

Acción 3: Refuerzo de la normativa de Compañías Foráneas Controladas (CFC). Las deducciones de gastos financieros pueden dar lugar a una doble exención, estos gastos tienen que ver sobre todo con los préstamos por una entidad vinculada, por eso la OCDE cree necesario reforzar la normativa a este tipo de empresas.

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. La OCDE quiere desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la BEPS. Se quieren establecer también orientaciones sobre precios de transferencia.

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. La prioridad de esta acción es la mejora de la transparencia mediante el intercambio espontáneo de información. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva del convenio. Se quieren desarrollar disposiciones convencionales o recomendaciones para que no se apliquen las ventajas del convenio cuando se encuentren en situaciones inapropiadas.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente (EP). Para ello quieren desarrollar modificaciones en la definición de los EP para impedir la elusión artificiosa.

Acción 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción 8: Intangibles. Se quieren definir de manera amplia y claramente delineada. Asegurar que el beneficio asociado a la transferencia, está correctamente asignado, desarrollar normas nuevas de valoración para intangibles de difícil valoración y también se quiere actualizar la regularización sobre los mecanismos de reparto de costes.

Acción 9: Riesgos y capital. Crear unas normas que aseguren que la empresa no ha incurrido en pérdidas debido a una asunción indebida del riesgo o haber aportado capital.

Acción 10: Otras transacciones de alto riesgo. Por ejemplo quieren proporcionar protección, contra los gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal, que es la forma más común de erosionar la base imponible y trasladar beneficios.

Acción 11: Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre los BEPS y las acciones para enfrentarse a ellas. Una forma de establecer parámetros para poder medir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y cómo poder evitarlos.

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Se quiere desarrollar unas recomendaciones para el diseño de normas de declaración obligatoria cuando se trate de transacciones o estructuras agresivas.

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. Desarrollar normas para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria. El requisito consistiría en que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos la información pertinente sobre la asignación mundial de sus ingresos.

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. Desarrollar un sistema para luchar contra los obstáculos que impiden que los países solucionen sus controversias relacionadas con los convenios, mediante el uso de procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia sobre procedimientos de arbitraje, pudiendo incluso a denegar estos dos últimos si así se considerase.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral. Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario, con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita a las jurisdicciones que lo deseen la implantación de las medidas desarrolladas.

8. CONSIDERACIONES FINALES

Después de la realización del trabajo podemos ver que no hay unos criterios unificados para poder definir qué países son considerados paraísos fiscales. Depende de la institución que los analice pueden ser unos u otros. La existencia de los paraísos fiscales ha estado presente desde hace ya medio siglo, pero su uso debido a la globalización se ha disparado, aunque también han sido agentes que han ido cambiando con el tiempo debido a los cambios que se han producido en la economía.

En cuanto los métodos definidos para la determinación de los precios que se generan entre empresas vinculadas, llamados precios de transferencia son métodos que están unificados entre los países y esto hace que sea más sencilla su determinación.

Hemos visto, que este tipo de operaciones son muy difíciles de controlar pero también hemos visto que la Hacienda Pública no tiene bien definidas las leyes que obliguen

la entrega de la documentación, a la hora de que se den este tipo de operaciones. En la ley se encuentran definidas exenciones que para nada favorecen el control de estas operaciones ya que exime de entregar la documentación cuando las operaciones se hagan con empresas que residan en un estado miembro de la Unión Europea, conscientes de que algunos países de la Unión Europea benefician fiscalmente a las empresas no es una medida del todo correcta. Esto hace pesar que tener paraísos fiscales residiendo la Unión europea es de interés general o de España ya que tampoco vemos claros esfuerzos por mejorar estas deficiencias fiscales. Así como otros países, sí que han tomado cartas en el asunto contra empresas que realizaban estas prácticas, España parece ser que está dormida y no quiere reaccionar al problema. Como dato destacable me parece importante comentar que según un informe de la Gestha el 80% de los recursos de la Hacienda se dedican a perseguir los fraudes generados por autónomos, pequeñas empresas y las personas físicas mientras que el 72% de la evasión fiscal en España tiene su origen en las empresas multinacionales. Este dato de alguna manera reafirma la poca intención de la administración para controlar esta situación.

La OCDE tiene un nuevo objetivo, definir nuevas directrices y normas para evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS). Después de las acciones que quiere llevar a cabo, parece francamente difícil imaginar la implantación de alguna de estas acciones ya que las disposiciones que emite este organismo no pasan de ser meras recomendaciones. Entre las acciones a llevar a cabo quiere que las empresas multinacionales generen sistemas de información de operaciones vinculadas llevadas a cabo en todo el mundo. Es difícil que las empresas multinacionales quieran colaborar por si solas sin que nadie les obligue a ello, ya que para ellas colaborar en esto supondría un costes enorme de generación de nuevos sistemas de información y ya no les sería tan sencillo aprovecharse de los vacíos legales o de las operaciones vinculadas para declarar menos impuestos. El informe sobre las acciones a llevar a cabo fue ya escrito hace unos años en 2007 concretamente y no es que hoy en día se observen la aplicación de esas acciones por parte de ningún estado.

Las multinacionales que erosionan la base imponible y trasladan beneficios saben que las prácticas que realizan no son éticas pero se defienden alegando que no están incumpliendo la ley y realmente tienen razón pero es ahí donde entra en juego la Responsabilidad Social Empresarial (RSE). Se supone que todas las empresas tienen una Responsabilidad que cumplir en la sociedad y evadir o mejor dicho eludir impuesto va en contra de esos principios.

La existencia y el uso de estas prácticas ya hemos visto que no es algo que desconozcan los estados, ellos mismo han sido conscientes de su existencia solo que no se le ha querido poner solución de manera efectiva. Es algo que han dejado pasar durante el tiempo y ahora es realmente cuando estamos observando las consecuencias de ello, es ahora realmente cuando parece que se les quiere poner fin, pero todavía queda un largo camino para conseguir corregir estas deficiencias en la economía que tanto pueden dañar las economías de los países.

Como forma de mitigar un poco este *gap* de las transferencias que realizan las empresas y la fiscalidad de las mismas, creo que sería interesante generar unos organismos supranacionales y dotarlos de poder normativo de manera que las normas que definan se trasladaran a la legislación de otros países.

9. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Acuerdos De Intercambio De

Información Recuperado de:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion/Acuerdos_de_Intercambio_de_Informacion.shtml

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). *Agencia Estatal De Admon Tributaria informa.* Convenios Doble Imposición Recuperado de:

<https://www5.aeat.es/es13/s/iafriafrinf/> [Impuesto de la Renta de los no residentes R.L.D. 5/2004 convenios/patrimonios--Convenio. Países con Convenios Doble Imposición]

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). *Agencia Estatal de Admón. Tributaria informa.* Paraísos fiscales en España. Recuperado de

<https://www5.aeat.es/ES13/S/IAFRIAFRC11F?REFERENCIA=0112604>

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). *Agencia Estatal De Admón. Tributaria informa.* Paraísos fiscales en España continuación. Recuperado de

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/ES13/S/IAFRIAFRC12F?TIPO=R&CODIGO=0130025>

Álvarez R. (12 de junio de 2014). Apple en la mira de la Unión Europea por evasión de impuestos. *Applesphera.com*. Recuperado de: <http://www.applesfera.com/apple-1/apple-en-la-mira-de-la-union-europea-por-evasion-de-impuestos>

- Anguita morera A. (2012). *Comercio internacional y los precios de transferencia Internacionales*. Marcial Pons (eds)
- Calderón Carrero J.M. (2000) *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Estudios financieros (eds.)
- Cencerrado Millan. E. (2000). *Tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa Española*. Aranzadi (eds)
- Chavagneus C. y Ronen P. (2007); Traducción Sarret J. *Les paradis fiscaux*. Ed. El Viejo Topo
- Contreras Gómez C. (1988): *Comportamientos de evasión y elusión fiscal y proceso de innovación financiera en el caso español*. (Documento de trabajo nº 14/1988). Depósito de la Biblioteca de la Universidad Pública de Navarra.
- De Miguel B. (7 de noviembre de 2014) Bruselas expedienta a Luxemburgo por liberar de impuestos a Amazon. *Cinco días.com*. Recuperado de:
http://cincodias.com/cincodias/2014/10/07/empresas/1412676849_805529.html
- Delgado C. (22 de junio de 2014). Amazon dispara su actividad en España pero esconde sus ventas. *El país.com*. Recuperado de:
http://economia.elpais.com/economia/2014/06/22/actualidad/1403453096_080151.html
- Delgado C. (25 de mayo de 2015) Amazon ya paga en España el impuesto de sociedades por sus ventas. *El país.com*. Recuperado de:
http://economia.elpais.com/economia/2015/05/25/actualidad/1432579485_519715.html
- EFE (12 de noviembre de 2012) Starbucks, Amazon y Google investigados por evasión fiscal. *Hoy.es*. Recuperado de:
<http://www.hoy.es/rc/20121112/economia/starbucks-amazon-google-investigadas-201211122318.html>
- EFE. (22 de abril de 2013) Schmidt justifica que Google casi no pague impuestos: "Invertimos y damos empleo". *El economista.es*. Recuperado de:
http://www.eleconomista.es/tecnologia-internet/noticias/4767378/04/13/Eric-Schmidt-defiende-los-pocos-impuestos-que-paga-Google-en-Reino-Unido.html?utm_source=crosslink&utm_medium=flash#.Kku8KprSCLkQpwh

- EFE economía. (23 de junio de 2013). Starbucks paga impuestos corporativos por primera vez desde 2009 e el Reino Unido. *El país.com*. Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2013/06/23/agencias/1371988119_772022.html
- El Mundo. Francia investiga a Google por evasión fiscal en medio de presiones del Gobierno (20 de marzo de 2012). *Elmundo.es* Recuperado de <http://www.elmundo.es/elmundo/2012/03/20/navegante/1332241567.html>
- El Senado de EEUU denuncia que "Apple ha encontrado el Santo Grial de la evasión de impuestos" (21 de mayo de 2013). *Público.es*. Recuperado de: <http://www.publico.es/actualidad/senado-eeuu-denuncia-apple-encontrado.html>
- España, Parlamento (1991) *Real decreto por el que se determinan los países o territorios a los que se refiere artículo 2º apartado 3 número 4 de la ley 17/1991 de medidas fiscales urgentes*. (Real Decreto 1080/1991). Recuperado de: <http://www.boe.es/boe/dias/1991/07/13/pdfs/A23371-23371.pdf>
- España, Parlamento (2004). *Reglamento del impuesto de sociedades*. (Real Decreto 1777/2004). Madrid. BOE. Recuperado de: <http://www.boe.es/buscar/pdf/2004/BOE-A-2004-14600-consolidado.pdf>
- España, Parlamento (2014). *Ley del Impuesto sobre Sociedades*. (Ley 27/2014). Madrid: BOE. Recuperado de: <http://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>
- Europa Press. La Comisión Europea investiga si Apple evade impuestos en Irlanda. (29 de septiembre de 2014). *El mundo .es*. Recuperado de: <http://www.elmundo.es/tecnologia/2014/09/29/5429275d22601dd3108b456f.html>
- Europa Press. (3 de diciembre de 2014) Londres crea un impuesto a las multinacionales que grava en un 25% sus beneficios. *El economista.es*. Recuperado de: <http://www.eleconomista.es/tecnologia/noticias/6297926/12/14/Reino-Unido-impone-la-tasa-Google-a-las-multinacionales.html#.Kku8CmnquFV1eiH>
- Europa Press. (5 de mayo de 2015). Bruselas avisa del retraso en casos Apple, Amazon, Fiat y Starbucks por falta de cooperación de países. *El economista.es*. Recuperado de: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/6683274/05/15/Economia->

Bruselas-avisa-de-retraso-en-casos-Apple-Amazon-Fiat-y-Starbucks-por-falta-de-cooperacion-de-paises.html

Fariza I. (14 de noviembre de 2014). La UE considera “ayuda de estado” el trato fiscal a Starbucks en Holanda. *El país.com*. Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2014/11/14/actualidad/1415986591_570485.html

Ferrer I. (17 de abril de 2014). Starbucks de va de Holanda. *El país.com*. Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2014/04/17/actualidad/1397735576_518937.html

Francia, Alemania y Reino Unido cargan contra Apple, Amazon y Google por evasión de impuestos (23 de mayo de 2013). *Público.es*. Recuperado de: <http://www.publico.es/actualidad/francia-alemania-y-reino-unido.html>

Francia investiga a Google por posible evasión fiscal (20 marzo de 2012). *Lavanguardia.es*. Recuperado de <http://www.lavanguardia.com/tecnologia/20120320/54272044239/francia-investiga-a-google-por-posible-evasion-fiscal.html>

García Prats F. A. (2005). Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea. (Crónica tributaria nº 117/2005). *Instituto de Estudios Fiscales*. Recuperado de: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/PreciosTransferencia_Prats.pdf

Gestha. Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda. (2 de diciembre de 2012) El 72% del fraude fiscal lo hacen grandes empresas. *Gestha.es*. Recuperado de: <http://www.gestha.es/?seccion=actualidad&num=221>

Google, acusada de evadir 2.000 millones de dólares en Bermudas (10 de diciembre de 2012). *El confidencial.com*. Recuperado de: http://www.elconfidencial.com/tecnologia/2012-12-10/google-acusada-de-evadir-2-000-millones-de-dolares-en-bermudas_768891/

Google, acusada de evadir 2.000 millones de dólares en impuestos. (11 de diciembre de 2012) *Abc.es*. Recuperado de: <http://www.abc.es/economia/20121210/abci-google-evasion-fiscal-201212101932.html>

Google saca provecho de los paraísos fiscales. (30 de enero de 2013). *Economía digital.es*.

Recuperado de:

http://www.economiadigital.es/es/notices/2013/01/google_saca_provecho_de_los_paraísos_fiscales_37575.php

Grasso D. (16 de enero de 2015). La Comisión Europea considera ilegal el acuerdo fiscal entre Amazon y Luxemburgo. *El confidencial.com*. Recuperado de: http://www.elconfidencial.com/empresas/2015-01-16/la-comision-europea-considera-ilegal-el-acuerdo-fiscal-entre-amazon-y-luxemburgo_622742/

Hdez Vigueras J. (2008). *La Europa opaca de las finanzas y sus paraísos fiscales offshore*. Barcelona. Icaria (eds.)

Italia envía al juez el caso de evasión fiscal de Apple de unos 900 millones de euros. (24 de marzo de 2015). *Euronews.com*. Recuperado de:

<http://es.euronews.com/2015/03/24/italia-envia-al-juez-el-caso-de-evasion-fiscal-de-apple-de-unos-900-millones-de>

Jiménez Casado M. (20 de noviembre de 2010) Google utiliza paraísos fiscales para pagar solo un 2,4% de sus ingresos. *El país.com*. Recuperado de http://elpais.com/diario/2010/10/22/economia/1287698406_850215.html

Jiménez M. (11 de agosto de 2013). Amazon España desvía sus ventas a Luxemburgo para no pagar impuestos. *El país.com*. Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2013/08/11/actualidad/1376249499_920848.html

Jiménez M. y Castelló C. (21 de mayo de 2015). El senado de EEUU acusa a Apple de crear una estructura de filiales para evadir impuestos. *Cinco días.com*. Recuperado de: http://cincodias.com/cincodias/2013/05/21/empresas/1369118837_809372.html

Maguieres A., Suñer J., Valles X. y Vidal P. (2012) *Paraísos fiscales índice de optimización fiscal*. Tesis Universidad Pompeu Fabra.

Mazo S. (21 de mayo de 2013). EEUU acusa a Apple de una elusión fiscal millonaria.

Expansión.com. Recuperado de:

<http://www.expansion.com/2013/05/21/empresas/tmt/1369096979.html>

Moreno Fernández J.I. (2003). *Tributación de las empresas vinculadas*. Aranzadi (eds)

OECD (1998). *Harmful tax competition. an emerging global issue*. OECD, Paris. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>

OCDE (2007). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE Publishing. Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page1

OCDE (2010) *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*. OCDE Publishing. Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2010_9789264202191-es#page1

Palao Taboada C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova (eds.)

Pozzi. S. (21 de mayo de 2013). Apple usa filiales sin patria fiscal. *El país.com* Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2013/05/21/actualidad/1369092199_397078.html

Pozzi S. (29 de enero de 2015). Amazon cierra el año en pérdidas pese a mejorar un 20% las ventas. *El país.com*. Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2015/01/29/actualidad/1422566523_722726.html

Pozzi S. (25 de mayo de 2015) Amazon cambia de táctica fiscal en Europa. *El país.com*. Recuperado de: http://economia.elpais.com/economia/2015/05/25/actualidad/1432561199_850142.html

Reino Unido interroga a Starbucks, Google y Amazon por posible evasión fiscal. (14 de noviembre de 2012). *Abc.es*. Recuperado de: <http://www.abc.es/20121112/economia/abci-reino-unido-impuestos-starbucks-201211121736.html>

Reuters. (16 de octubre de 2012) Starbucks elude pagar impuestos en el Reino unido pese a sus grandes ventas. *El país.com*. Recuperado de:

http://economia.elpais.com/economia/2012/10/16/actualidad/1350386725_153650.html

Reuters. (30 de septiembre de 2013). Google paga en impuestos el 1% de sus ingresos en Reino Unido. *El país.com*. Recuperado de:

http://tecnologia.elpais.com/tecnologia/2013/09/30/actualidad/1380557627_180664.html?rel=rosEP

Reuters. (29 de septiembre de 2014) Bruselas podría multar a Apple con “miles de millones” por sus prácticas fiscales en Irlanda. *El economista.es*. Recuperado de: <http://www.eleconomista.es/tecnologia/noticias/6114176/09/14/La-Comision-Europea-investiga-si-Apple-evade-impuestos-a-traves-de-Irlanda.html>

Rozalén R. (24 de marzo de 2015). Italia investiga a Apple por evasión fiscal de 2008 a 2013. *Silicon News*. Recuperado de: <http://www.siliconnews.es/2015/03/24/italia-apple-evasion-fiscal/>

Rozalén R. (25 de mayo de 2015). Amazon comienza a pagar impuestos en Alemania y Reino Unido. *Silicon News.es*. Recuperado de:

<http://www.siliconnews.es/2015/05/25/amazon-pagar-impuestos-alemania-y-reino-unido/>

Starbucks accede a pagar impuestos en Reino Unido tras la polémica de Hacienda. (7 de diciembre de 2012). *El confidencial.com*. Recuperado de: http://www.elconfidencial.com/economia/2012-12-07/starbucks-accede-a-pagar-mas-impuestos-en-reino-unido-tras-la-polemica-de-hacienda_290348/

Starbucks traslada su sede europea a Londres para “pagar más impuestos”. (16 de abril de 2014). *El economista.es*. Recuperado de: <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/5712339/04/14/Starbucks-traslada-su-sede-europea-a-Londres-para-pagar-mas-Impuestos.html#.Kku8aP7PmEZHMHu>

Tax Justice Network (2012). *Tax Justice Network*. (TJN) Recuperado de: <http://www.taxjustice.net/>