



Universidad Internacional de La Rioja
Máster en Fiscalidad Internacional

Paraísos Fiscales. Tratamiento fiscal en España y México

Trabajo fin de máster presentado por: **HUMBERTO SANTIAGO LIVAS DURÁN**

Titulación: Master Universitario en Fiscalidad Internacional

Línea de investigación Planificación Fiscal. Fraude y Evasión Fiscal

Director/a: **PEDRO JESÚS JIMÉNEZ VARGAS**

Ciudad Monterrey, Nuevo León, México

[Marzo de 2018]

Firmado por: Humberto Santiago Livas Durán

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
1. LOS PARAISOS FISCALES.....	7
1.1. Concepto y Tipología de los paraísos fiscales.....	7
1.1.1. Concepto.....	7
1.1.2. Tipología.....	13
1.2. Localización, Operatividad y Ventajas de los paraísos fiscales.....	15
1.2.1. Localización.....	15
1.2.2. Operatividad y Ventajas.....	18
2. REGÍMENES FISCALES APLICABLES A PARAÍOS FISCALES EN MÉXICO Y ESPAÑA.....	23
2.1. Régimen aplicable a los paraísos fiscales en México.....	23
2.2. Régimen aplicable a los paraísos fiscales en España.....	30
2.3. Contratación entre ambos, convergencias y divergencias.....	35
3. ACCIONES CONTRA LOS PARAÍOS FISCALES IMPLEMENTADAS POR MÉXICO Y ESPAÑA.....	40
3.1. Acciones emprendidas por México contra los paraísos fiscales.....	40
3.2. Acciones emprendidas por España contra los paraísos fiscales.....	45
3.3. Comparativa entre ambos Estados.....	49
CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFIA.....	54
FUENTES.....	54
LEGISLACIÓN VIGENTE.....	56

ABREVIATURAS:

AII: Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting, Erosión de la Base y Migración de Utilidades

BIP: Banco Internacional de Pagos

BOE: Boletín Oficial del Estado

CDI: Convenio de Doble Imposición

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta para No Residentes

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta para las Personas Físicas

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

PIB: Producto interior bruto

REFIPRE: Régimen Fiscal Preferente

RFC: Registro Federal de Contribuyentes de México

TFI: Transparencia Fiscal Internacional

UE: Unión Europea

RESUMEN

Los paraísos fiscales son regímenes que otorgan distintos beneficios fiscales, generalmente en forma de exenciones, o bajos tipos impositivos a los no residentes; por otra parte, estos paraísos buscan atraer capitales y patrimonios, los cuales, provienen en su mayoría de países con altos tipos de tributación. Este hecho, representa una seria amenaza tanto para la recaudación tributaria, como para la estabilidad económica de los países donde se pretende evadir dicho capital, lo cual, ha motivado que éstos se agrupen en organismos internacionales como la OCDE, para establecer medidas comunes que combatan la evasión de capitales de sus territorios a los paraísos fiscales, de este modo, estos países se convierten en “países anti-paraísos”; por regla general, esta lucha se realiza a través de la cooperación internacional, con el intercambio de información; como ejemplo, destaca el llamado “Proyecto BEPS”

auspiciado por la OCDE. En el caso de México y España hay que destacar, que ambos Estados no han sido ajenos a la problemática de la evasión fiscal, y han optado por la implementación en sus políticas fiscales de diversas medidas, tanto en sus legislaciones internas, ya sea con la eliminación o deducción de distintos pagos, o a través del incremento de las bases imponibles mediante regímenes de asignación de rentas, como a nivel externo con la firma de convenios para evitar la doble imposición (CDI).

ABSTRACT

Tax havens are regimes that grant different tax benefits, usually in the form of exemptions, or low tax rates to nonresidents; On the other hand, these paradises seek to attract capital and wealth, which come mostly from countries with high tax rates. This fact represents a serious threat both to tax collection and to the economic stability of the countries where the capital is intended to be evaded. This has led to them being grouped in international organizations such as the OCDE, to establish common measures to combat the evasion of capital from their territories to tax havens, thus, these countries become "anti-paradise countries"; as a rule, this fight is carried out through international cooperation, with the exchange of information; as an example, highlights the so-called "BEPS Project" sponsored by the OCDE. In the case of Mexico and Spain, it should be noted that both States have not been unaware of the problem of tax evasion, and have opted for the implementation in their fiscal policies of various measures, both in their domestic legislation, elimination or deduction of different payments, or through the increase of taxable bases through income allocation schemes, and externally with the signing of double taxation agreements.

INTRODUCCIÓN.

Para hablar de paraísos fiscales debemos remontarnos a los años sesenta y ochenta, del pasado siglo, donde ya numerosas organizaciones internacionales estimaban que una elevada parte del comercio mundial hacían sus transacciones a través de los paraísos fiscales. A comienzos del siglo XXI, el valor de estas transacciones superaban los 12 billones de euros; según un informe de INTERFOM OXFAM¹ en diciembre 2016, la cifra era aun mayor unos 24 billones una cifra que supone una tercera parte del PIB mundial; con esta cifra se podría combatir gran parte de la pobreza del mundo.

La definición paraíso fiscal, etimológicamente hablando, tiene su origen en el latín *paradisus*² en referencia al Antiguo Testamento, y en el adjetivo fiscal que se relaciona con el fisco, es decir los organismos que se dedican a recaudar impuestos. Si unimos ambos conceptos, obtendremos como definición un lugar, ya sea un jardín o un parque donde se premia a los buenos con un régimen tributario favorable.

Esta definición estrictamente etimológica no dista mucho con la que realiza numerosos organismos internacionales como la OCDE, que define “Paraíso fiscal” como un instrumento de competencia fiscal perjudicial o la Hacienda pública española, que lo define como territorios de escasa o nula tributación donde existen reglas o normas que garantizan la opacidad de las transacciones.

Los paraísos fiscales nacieron para depositar en ellos un dinero proveniente de actividades ilegales o ilícitas no reguladas, por lo tanto, un dinero que no ha tributado;

¹ OXFAM. *Informe de Políticas de Oxfam: Las Guerras Fiscales, la Carrera a la Baja en la Fiscalidad Empresarial*. Documento recuperado el 5 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.oxfam.org>.

² Significa paraíso. El vocablo griego origen es *parádeisos* “parque, jardín, paraíso, definido como “lugar en que se premia a los buenos y justos después de muertos”. GÓMEZ DE SILVA, Guido. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Española. Fondo de Cultura Económica. México, 1995 p. 517.

son aquellos territorios donde existe una exención total o bien una reducción importante de impuestos para sus clientes, que por regla general suelen estar vinculados con asuntos de corrupción, por lo que optan depositar su dinero en entidades bancarias situadas en dichos paraísos, ya que éstas ofrecen total confidencialidad y privacidad sobre sus cuentas ante cualquier requerimiento local o internacional; a estas entidades bancarias también se les conoce con el nombre de “bancos offshore”; ni que decir tiene, estos bancos gozan de privilegios y leyes especiales en sus territorios, ya que su legislación les ofrece una mayor libertad para realizar sus operaciones entre las que están un mejor trato fiscal.

En la actualidad organismos internacionales rectores de las economías, patrocinados por sus propios miembros como la OCDE o el Fondo Monetario Internacional, condicionan sus apoyos financieros a los países donde se sitúan estos paraísos fiscales, en función de que éstos apliquen, o no, diversas medidas tendentes a fomentar la cooperación internacional, así como combatir la evasión fiscal internacional, a lo cual, contribuyen en mayor o menor medida los paraísos fiscales.³

El objetivo del trabajo de investigación es el definir conceptualmente los paraísos fiscales, establecer y contrastar los regímenes fiscales sobre la materia en México y España, por otra parte analizaremos en profundidad, cómo operan, dónde están, y qué ventajas podrían tener. Por último analizaremos la operatividad de los paraísos fiscales, esos controvertidos centros financieros que se han convertido en la principal preocupación de gobiernos y organismos internacionales.

³ Particularmente, desde 2014 la OCDE viene impulsando el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, Erosión de la Base y Migración de Utilidades), el cual contiene acciones tendientes a evitar que se erosionen las bases tributarias en las jurisdicciones sede de las actividades realizadas por las empresas multinacionales, que generan utilidades, normalmente gravadas a elevados tipos impositivos, con su posterior traslado a jurisdicciones de baja imposición fiscal (paraísos fiscales).

1. LOS PARAISOS FISCALES.

1.1. Concepto y tipología de los paraísos fiscales.

1.1.1. Concepto:

Los llamados “paraísos fiscales” representan, como su nombre lo indica, una gran oportunidad para todas las personas que buscan obtener ganancias mediante la inversión de capitales con una muy baja o nula imposición, así como para proteger su patrimonio.

Existen numerosas definiciones de “paraíso fiscal”; de acuerdo con BETTINGER BARRIOS (1997) el calificativo de “paraísos fiscales” se aplica sobre aquellos países que “dentro de su administración tributaria se inclinan por el control efectivo de los gravámenes indirectos como al consumo o a las ventas, entre otros y aquellos impuestos de carácter local y municipal”.

El mismo autor apunta que debe distinguirse entre paraíso fiscal y aquellos países que no controlan la generación de ingresos y otros que, si bien la controlan, permiten el cumplimiento del pago de impuestos bajo una tasa mínima y prácticamente simbólica, comparadas con las tasas impositivas vigentes en otros sistemas fiscales.⁴

EL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA de España (2002) cita las definiciones que sobre la materia han aportado diversos autores; por ejemplo, refiere a ARESPACOHAGA, quien expresa que la doctrina española sostiene que los paraísos fiscales son “sistemas tributarios que integran una fiscalidad baja o nula, principalmente respecto de la imposición directa”. Asimismo, cita a PÉREZ RODILLA, cuya definición es:

⁴ BETTINGER BARRIOS, Herbert. *Paraísos Fiscales*. Ediciones Fiscales Isef, S.A. México. 1997; p. 2, 29-30.

“Aquellos territorios o Estados que se caracterizan por la escasa o nula tributación a que someten a determinadas personas o entidades que en dichas jurisdicciones encuentran su cobertura o amparo...son territorios en los cuáles se presupone una legislación beligerante y atractiva, lo que unido a su baja fiscalidad, atraen hacia dichos territorios ciertas actividades y capitales, los que, de no ser por estas ventajas, quedarían fuera de su alcance”.

También, el Ministerio de mérito apunta la opinión suscrita por ROSEMBUJ, para quien los paraísos fiscales usualmente se manifiestan como micro Estados o dependencias territoriales de otros Países, que se ofrecen a sí mismos por su nula o inexistente exigencia tributaria; por la localización y ocultación conveniente de renta o riqueza imponible extranjera, permiten escapar del impuesto que es debido en los países de fiscalidad elevada, como los pertenecientes a la OCDE.⁵

AZZARA (2003) indica que los paraísos fiscales son también llamados “centros financieros” y, en general, son países independientes con muy poca o nula imposición, que ofrecen a los usuarios ambientes adecuados de negocio. Indica que algunos - incluyendo Cayman, Isla del Hombre y las Islas Cayman- son “colonias” o “territorios de ultramar” (no países independientes) del Reino Unido, mientras otros son neo paraísos fiscales y “territorios” de los Estados Unidos. El mismo autor señala que la expresión paraíso fiscal “conjura la noción de evasión fiscal, lavado de dinero y ganancias ilegales derivadas del narcotráfico, ninguna de las cuales un paraíso fiscal no desea se le asocie” y concluye estableciendo una paradoja: países industriales como los Estados Unidos, Canadá, Alemania y el Reino Unido que continuamente reclaman el uso abusivo de los paraísos fiscales por sus propios ciudadanos (con su respectiva pérdida en ingresos fiscales), ven cómo sus propias leyes tributarias perpetúan e impulsan el crecimiento colosal de estas haciendas fiscales.⁶

⁵ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA. Información consultada en la página de Internet: www.minhac.es/ief/investigacion/DerFinTrib/FiscInternac/salto.pdf.

⁶AZZARA, Thomas. *Paraísos Fiscales del Mundo (Tax Havens of the World)*. Estados Unidos. 2003; p. 5-6. El autor comenta que los mismos Estados Unidos son un “paraíso fiscal” para inversionistas extranjeros que comercian acciones en cualquiera de sus mercados accionarios, porque su legislación tributaria permite su comercio por los individuos y corporaciones no residentes, y pueden ejecutarse los fideicomisos extranjeros libres del impuesto por ganancias de capital de los Estados Unidos.

GOLDSTEIN (1995) simplemente los concibe como “un país con una legislación financiera y bancaria más indulgente o una economía más favorable que la propia.”⁷

DESAI y otros afirman que los paraísos fiscales son jurisdicciones de baja imposición que brindan a los inversionistas oportunidades para la elusión fiscal; agregan que, si bien existen lugares bien reconocidos como tales (Luxemburgo, islas del Caribe y Hong Kong y Singapur en Asia), dichas jurisdicciones de baja imposición también pueden encontrarse dentro de los países, bajo la forma de zonas económicas especiales en China, estados de baja imposición y zonas empresariales en los Estados Unidos y regiones subnacionales con incentivos fiscales como el este de Alemania, sur de Italia y el este de Canadá.⁸

La OCDE se ha dado a la tarea de evaluar y revisar los regímenes fiscal existentes en algunos países, sobre todo para identificar las áreas que pueden ser problemas para sus miembros; en este sentido, una de las áreas identificadas como “preocupantes” es la relativa a los “paraísos fiscales”, para lo cual, el citado organismo refiere algunas características que deben concurrir en las jurisdicciones, a fin de catalogarlas como “paraísos fiscales”, mismas que son:

- 1) Si la jurisdicción sólo o no impone impuestos nominales, es decir, impuestos directos, sin embargo, esto no es el factor que más pesa.
- 2) La falta de transparencia, es decir, la libre y consistente aplicación de las leyes impositivas entre los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares, así como que la información necesaria para verificar el correcto cumplimiento de las leyes fiscales por los contribuyentes esté disponible.

⁷GOLDSTEIN, Arnold. *Paraísos Offshore (Offshore Havens)*. Garrett Publishing, Inc. Estados Unidos. 1995; p. 10.

⁸ DESAI, Mihir A. y otros. *La Demanda por las Operaciones en Paraísos Fiscales (The Demand for Tax Haven Operations)*. Documento no publicado elaborado por la División de Inversión Internacional del Buró de Análisis Económico del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, recuperado el 6 de octubre de 2016 de la página <http://www.people.hbs.edu/>.

- 3) Si existen leyes o prácticas administrativas que prevengan el efectivo intercambio de información para propósitos fiscales con otros países, a fin de que los contribuyentes se beneficien con la sola o no imposición directa.
- 4) Si existe la ausencia de requerimientos de que las actividades que llevan a cabo los contribuyentes sea sustancial, toda vez que la falta de estas actividades sugiere que la jurisdicción pueda estar intentando atraer inversión con propósitos puramente fiscales.⁹

Es interesante precisar que la OCDE, desde 1998, propuso las características anteriores como propias de un “paraíso fiscal”, sin embargo, también propuso los criterios para identificar un “régimen fiscal preferencial nocivo”, como concepto paralelo y comparte rasgos similares al de “paraíso fiscal”, de hecho, de manera textual, el organismo en comento expresa “los criterios para identificar un régimen fiscal preferencial nocivo son similares a los utilizados para los paraísos fiscales, aunque difieren en que este último es generalizado”, es decir, la diferencia estriba en que el paraíso fiscal abarca todo el país o jurisdicción, mientras que el régimen fiscal nocivo puede ser más particular, es decir, ser un régimen fiscal implementado en un país, sin que sea generalizado en el mismo.

El citado organismo enumera los criterios de identificación de un “régimen fiscal preferencial nocivo”:

1. “Inexistencia de niveles impositivos o impuestos muy bajos.
2. “Bardeado” de los regímenes o aislamiento de la economía nacional. Esta protección aísla de los efectos negativos del régimen al país que lo aplica y por lo mismo sus efectos negativos recaen en los sistemas impositivos de otros países. Esto puede ser realizado ya sea por medio de la exclusión de los

⁹ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. “Tax Haven Criteria (Criterios de Paraísos Fiscales), documento recuperado el 6 de noviembre de 2017 y consultado en la dirección:

www.oecd.org/document/23/0,2340,en_2649_201185_30575447_1_1_1_1,00.html.

contribuyentes nacionales de estos regímenes, o por la negativa a que la empresa que se beneficia de este régimen pueda operar en el mercado nacional. El país también puede impedir transacciones en la moneda local a estas compañías.

3. Falta de Transparencia...dan espacio a sus beneficiarios para negociar con las autoridades fiscales y puede resultar en un trato desigual de los contribuyentes en situaciones similares. Esto puede ser por medio de prácticas o disposiciones administrativas que sean contrarias a la ley fiscal prevaleciente.
4. Falta de Intercambio de Información. La falta de voluntad de proporcionar información en la materia puede ser un indicador de que el efecto de dichos regímenes es negativo. Aun cuando no se aplique el principio del “secreto bancario” o la emisión de instrumentos de deuda anónimos, las políticas o prácticas administrativas pueden impedir el intercambio de dicha información.
5. Ausencia de requerimiento de auditoría general anual para las compañías o la no solicitud para el registro público de los accionistas.”¹⁰

PALAN (2002) agrega, además de los criterios vertidos por el referido organismo internacional, en los paraísos fiscales coexisten las siguientes características:

- “Efectivo secreto bancario. Muy a menudo los bancos y oficiales estatales están impedidos por ley a divulgar los orígenes, carácter y nombres de los tenedores de los fondos. Tal es el caso de Suiza, Luxemburgo y Austria, entre otros.
- Obligaciones respecto de mantener el secreto profesional o comercial, lo cual impide a abogados, contadores o empleados de las compañías de revelar información confidencial de clientes, incluyendo violaciones a las leyes de otros países.

¹⁰ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.), presentación de la “Estrategia de la OCDE para combatir los Paraísos Fiscales y Regímenes Fiscales Nocivos”, p. 7-8.

- Leyes sobre compañías y fideicomisos con muy bajos niveles para revelar información, por ejemplo, las leyes que permiten la emisión de acciones al portador, así, el verdadero dueño queda protegido.
- Muy pocas o preferentemente no restricciones o regulaciones respecto de transacciones financieras.
- Facilidad para el establecimiento de nuevas compañías. Las compañías pueden requerir el contratar residentes locales para servir como directores falsos por la cuota apropiada, pero la verdadera identidad de los dueños puede ser protegida por la ley. Las compañías son normalmente requeridas del pago de una cuota por licencia anual, en rangos anuales de UK\$ 150 a \$1,000.
- El territorio debe poseer estabilidad política y económica –por ello, las jurisdicciones ideales son aquellas grandes, prósperas y estables.
- El paraíso fiscal debe ser apoyado por un mercado financiero internacional grande, o equipado con sofisticadas instalaciones de intercambio de información y/o cerca del alcance de un centro financiero mayor. Gibraltar, por ejemplo, ha invertido fuertemente en infraestructura de comunicaciones;
- El nombre del territorio no debe ser relacionado con escándalos, lavado de dinero o dinero del narcotráfico.
- Por último, es deseable que esos paraísos tengan acuerdos con países mayores para evitar la doble tributación.”¹¹

Puede establecerse, desde la perspectiva de los autores consultados, que los paraísos fiscales son aquellas jurisdicciones, países o territorios, cuyos sistemas tributarios contienen nula o baja imposición, principalmente de carácter indirecta o bien

¹¹ PALAN, Ronen. *El Mundo Offshore (The Offshore World)*. Cornell University Press. Estados Unidos. 2003; p. 40.

sólo imposición directa, además de beneficios y privilegios especiales a cierto tipo de personas, particularmente extranjeros, para quienes buscan crear ambientes de negocios propicio para la acumulación del capital, al no gravarlo; asimismo, no existe una aplicación consistente de las leyes fiscales ni se prevén disposiciones que normen el intercambio de información entre países, lo que provoca que los contribuyentes sólo inviertan sus capitales por razones fiscales.

A diferencia de los “regímenes fiscales preferenciales nocivos”, los paraísos fiscales se presentan en la jurisdicción de manera generalizada, y no solo representan un tratamiento “cedular” o particular específico, como pueden ser para cierto tipo de individuos o corporaciones.

1.1.2. Tipología:

Respecto a su clasificación, CORNEZ (2000) toma el criterio de hacerlo basado en sus atributos fiscales, para lo cual asienta:

1. “Impuesto token (simbólico), no impuesto o paraísos fiscales cero. Es el auténtico paraíso fiscal en el que no existen impuestos. Algunos ejemplos son Anguilla, Bahamas, Bermuda, Cayman, Nauru, Turks y Caicos y Vanuatu.
2. Paraísos con bajos impuestos. La definición de baja tasa impositiva es subjetiva, sin embargo, St. Kitts, las Islas Vírgenes Británicas, Barbados, Islas del Canal y Hong Kong son algunos representantes de estas jurisdicciones de baja imposición.
3. Exenciones especiales, créditos o privilegios. Paraísos fiscales como Irlanda, Madeira, Panamá y las Antillas Holandesas que proveen concesiones fiscales especiales para incentivar el establecimiento de cierto tipo de negocios en sus países.”¹²

¹²CORNEZ, Arnold L. *El Libro de Dinero Offshore (The Offshore Money Book)*. Contemporary Books. Estados Unidos. 2000; p. 185.

AZZARA (2003) coincide en la mencionada clasificación, poniendo de relieve que el Caribe es abundante en paraísos de “nula tributación” o “baja imposición”, porque los gobiernos de estos países han disminuido o eliminado sus tasas impositivas para individuos y corporaciones que realizan negocios en sus territorios; a cambio de eso, estos países obtienen la mayoría de sus ingresos provenientes de cuotas de incorporación al iniciar las empresas, cuotas anuales por presentar declaraciones, la emisión de licencias para la banca y seguros, tarifas mediante estampillas suman el grueso de los ingresos para estos países subdesarrollados ubicados en lugares remotos; como ejemplos, refiere a Cayman, Bermuda y Bahamas son paraísos con “nula imposición”, mientras que Panamá y Hong Kong no gravan los “ingresos de fuente extranjera”.¹³

Algunos de los autores consultados, así como otras publicaciones, notas y buscadores en ocasiones se refieren a los paraísos fiscales como “centros financieros offshore”, “centros bancarios internacionales”, “instalaciones financieras” y “jurisdicciones offshore”, entre otros; no es objetivo del presente trabajo distinguir y profundizar en las definiciones de estas figuras, sin embargo, sí es importante establecer la distinción conceptual entre paraísos fiscales y, en general, el término “offshore”¹⁴, así como, de forma más particular, los centros financieros offshore.

En esta materia, PALAN (2002) realiza un excelente análisis conceptual e histórico del término “offshore”; en su concepción, este término no se refiere a la localización geográfica de las actividades económicas, sino al “estatus jurídico de un vasto y en crecimiento conjunto de reinos especializados”, sino a los “espacios jurídicos caracterizados por una relativa falta de imposición y regulación...es una tendencia inherente de una economía en internacionalización operando en un sistema particularmente político”; incluso, señala, contrario a la percepción común, “las costas (shore), en términos legales, no necesariamente definen los límites exteriores de la

¹³ AZZARA, Thomas. *Op. cit.* p. 6.

¹⁴ “Offshore” es una palabra compuesta por dos partes: “off” que significa fuera y “shore” que significa costa; coloquialmente, se refiere a cosas que están fuera de tierra firme, y en la práctica financiera, se utiliza para designar a las jurisdicciones que se encuentran fuera de los países industrializados que están ubicados en tierra firme.

soberanía, sino que definen áreas o territorios sobre los cuales los reclamos de soberanía son más complejos.”¹⁵

1.2. Localización, Operatividad y Ventajas de los paraísos fiscales.

1.2.1. Localización:

En los 1960's, conforme alude PALAN (2002), fungió como detonador de las jurisdicciones offshore la crisis general de rentabilidad corporativa, combinada con el desarrollo secular del Euromarket, así como la mejoría en las tecnologías de comunicaciones y transportes; todas las impulsaron como alternativa viable y atractiva para los inversionistas residentes en países altamente regulados y con alta carga tributaria.

En esa misma década, el autor de mérito indica que se empiezan a desarrollarse los paraísos fiscales en el Caribe, iniciándose una competencia entre los países para ofrecer las mayores ventajas para atraer los capitales de los extranjeros; aquí toman ventaja las Islas Cayman, que a diferencia de sus vecinos, rechazaron solicitar la independencia de la Corona Británica, permaneciendo como colonia, lo cual, según advierte el mismo autor, les otorgó la estabilidad política que les permitió organizar un sistema legal buscado y atractivo para los inversionistas.

De acuerdo con el mencionado autor, otro suceso importante en la coyuntura histórica de los 1960's, para el desarrollo de la zona caribeña como lugar de concentración y formación de los paraísos fiscales, fue la revolución en Cuba, que ocasionó la sobrepoblación en Florida, ello, aunado a las bases aéreas que habían establecido los Estados Unidos en las Bahamas, ya desde la Segunda Guerra Mundial, llevaron a las Bahamas a tomar la delantera en esta materia, toda vez que facilitaron el flujo de turistas atraídos, según cita a CRATON, “por el comparativamente no dañado encanto del viejo Nassau”; en ese tiempo, recuerda el multicitado PALAN (2002), en

¹⁵ PALAN, Ronen. *Op. cit.* p. 2, 9,18, 19, 21, 23, 26.

Bahamas no existían impuestos sobre la renta personal o corporativo, solamente un impuesto sobre herencias a la tasa nominal del 4%; todo, en conjunto, creó en Bahamas lo que CRATON califica como un “clima financiero saludable”, con lo cual, la industria más lucrativa en ese país constituyó la búsqueda de “refugiados tributarios”; concluye el autor estableciendo que el gobierno de Bahamas apuntaló su estrategia de paraíso fiscal con el desarrollo de una serie de exitosas zonas para el procesamiento de exportaciones en Freeport.

Para los 1970’s, el nombrado PALAN (2002) indica una correspondencia singular entre la economía y el capital, porque la economía offshore facilitó la internacionalización del capital, y esto, en turno, facilitó después la integración de la economía offshore¹⁶; es en este tiempo, conforme con BRITAIN CATLIN (2005), que en los Estados Unidos y en las naciones industrializadas, las cargas impositivas alcanzaron sus niveles más altos, así como las restricciones nacionales y regulaciones al intercambio de divisas, inestabilidad fiscal y monetaria, inflaciones galopantes y crisis políticas, mantuvieron al capital encerrado en sus países individuales, particularmente en los miembros de la OCDE.¹⁷

Para los 1980’s, continúa PALAN (2002), los gobiernos de los países de la OCDE aceptaron reducir en los impuestos personales y corporativos; no obstante, las cuentas numeradas suizas dieron a los capitalistas del Tercer Mundo ventaja contra los gobiernos nacionalistas o socialistas (cuyos mismos líderes mantenían sus dineros en Suiza); únicamente, adoptando políticas “liberales” para mediados de los 1990’s, el dinero comenzó a fluir de regreso a Latinoamérica y algunos países asiáticos, ahora etiquetada como “inversión extranjera directa”.

Hoy en día, las Cayman son el quinto centro financiero más grande del mundo, a las que se han unido las Islas del Canal, caracterizadas por, según lo expresa PALAN

¹⁶ PALAN, Ronen. *Op. cit.* p. 120-121,123-124.

¹⁷ BRITAIN CATLIN, William. *Offshore: El Lado Oscuro de la Economía Global (Offshore: The Dark Side of the Global Economy)*. Farrar, Straus and Giroux. Estados Unidos. 2005 p. 23.

(2002), “peculiares arreglos constitucionales que se originaron de la posesión monárquica medieval inglesa de Normandía para buen efecto.”¹⁸

En razón de lo anterior, no es coincidencia que algunos de los primeros paraísos fiscales exitosos son Anguilla, las islas Cayman, Bahamas y Bermuda, ubicadas en el Caribe y todas protectorados autónomos británicos; en virtud de que no cuentan con recursos naturales abundantes, han diseñado de manera artesanal y perfectamente planeada su estrategia de crecimiento incentivando la inversión extranjera en el rubro de la banca y los servicios financieros, otorgándoles grandes beneficios, incluso sobre los mismos residentes locales.

En lo particular y como ejemplo, AZZARA (2003) relata el origen histórico de la aparición de la isla caribeña de Anguilla, como paraíso fiscal, lo cual da una idea de la minuciosidad en la planeación estratégica de este país para convertirse en un paraíso fiscal, proveedor de servicios financieros para extranjeros, primordialmente; la isla es un “territorio de ultramar” y antigua colonia británica que goza de autonomía para promulgar sus propias leyes fiscales. El citado autor establece que, con el objetivo de preparar a la isla como paraíso fiscal, en diciembre de 1992 el gobierno británico encomendó a la firma Mokoro Limited el asesorar al gobierno de Anguilla en su estrategia económica para el siglo XXI, para lo cual elaboró el llamado Reporte Mokoro, terminado en abril de 1993. Los principales beneficios identificados fueron:

- Ingreso gubernamental sustancial adicional.
- Considerable incremento en la contribución de los servicios profesionales al Producto Interno Bruto (PIB).
- Rango de nuevas oportunidades de empleo para los jóvenes.
- Incremento en el comercio profesional.
- Migración interna de nativos de Anguilla que viven en el extranjero.
- Incrementar el número de visitantes y disminuir su visita por temporadas.

¹⁸ PALAN, Ronen. *Op. cit.* p. 120.

El Reporte Mokoro concluyó aconsejando que los requisitos a satisfacer por la isla para el desarrollo y puesta en punto de la industria offshore eran:

- Buenas comunicaciones.
- Buena y moderna legislación.
- Comunidad profesional diversificada y fuerte.
- Papel positivo del Gobierno de Anguilla en facilitar los cambios y adaptarse a los requerimientos de mercado.

El autor remata indicando que el gobierno de Anguilla aceptó e implementó las recomendaciones del Reporte y entiende que la piedra angular de cualquier centro financiero offshore (o paraíso fiscal) es “la legislación que regula las compañías incorporadas en el centro.”¹⁹

1.2.2. Operatividad y Ventajas:

La operatividad de los paraísos fiscales puede presentarse muy ilustrativamente a través de dos sonoros escándalos en los que se vieron involucrados políticos, deportistas y celebridades, quienes eludieron y evadieron impuestos a través de los paraísos fiscales, notoriamente difundidos en los medios de comunicación, titulados los “Panamá Papers” y los “Paradise Papers”.²⁰

En el primer caso, un artículo publicado por una página web crítica al gobierno de Venezuela, explica cómo la firma de abogados panameña Mossack Fonseca apoyó a funcionarios de ese gobierno “prestando” nombres de directores, managers y accionistas para esconder a los verdaderos dueños, con atención especial en proteger el secreto de sus clientes, muchos de ellos denominados “PPE” (Personas Políticamente Expuestas).

¹⁹ AZZARA, Thomas. *Op. cit.* p. 32.

²⁰ El tema de los “Panamá Papers” y los “Paradise Papers” se aborda en el apartado 3.1. del presente trabajo, al ilustrar las acciones emprendidas por México contra los paraísos fiscales, si bien es de forma muy somera.

El referido artículo expresa que se utilizaron en la operación sociedades “offshore” creadas en paraísos fiscales como Panamá, Islas Vírgenes Británicas, Bahamas y Seychelles y a través de las cuales se canalizaron transferencias de millones de dólares, ocultando sociedades que debieron ser declaradas ante las autoridades tributarias, apertura de cuentas bancarias en el exterior y hasta sospecha de lavado de dinero y otros activos.²¹

Otros ejemplos de la operatividad de los paraísos fiscales, en los que se nota su participación en el diseño de esquemas de evasión fiscal y ocultamiento de capitales, como mínimo, tanto en México como en España, los encontramos en los casos de Joan Laporta (ex presidente del FC Barcelona) y de Marcial Maciel (fundador de la organización religiosa denominada “Legionarios de Cristo”), vinculados en los “Paradise Papers”, según revela la Revista Proceso, en distintos artículos.

En el caso de Laporta²², se pudo comprobar que fue socio de BMVP Limited, una sociedad mercantil inscrita en Malta en febrero de 2016 por Altima Malta Limited, firma especializada en la creación de sociedades offshoe, suministro de testaferros y obtención de estatus para acceder a beneficios fiscales especiales; la sociedad se creó para “gestionar una escuela virtual que provea lecciones deportivas online a partir de fotografías de entrenamientos”, así como para adquirir en activos e inmuebles; Laporta comparte sociedad en esa entidad con el promotor israelí “Pini” Zahavi, que fue pieza clave en convencer a Neymar para su traspaso al club francés París San Germain (PSG), cuyo monto ascendió a 222 millones de euros en el verano 2017 y en el cual Zahavi se embolsó 12 millones de euros.

La sociedad maltesa se constituyó pocos días antes de que se anunciara el fichaje de Neymar; el domicilio en que se registró dicha entidad se ubica en un edificio

²¹ Documento sin autor no publicado. ¡ENTÉRATE! Todos los detalles de Panamá Papers, investigación que involucra a funcionarios chavistas. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 en la página: <https://maduradas.com/enterate-todos-los-detalles-de-panama-papers-investigacion-que-involucra-a-funcionarios-chavistas/>

²²REVISTA PROCESO. Laporta fue Socio en una Offshore en Malta del Agente que Negoció el Traspaso de Neymar al PSG. Documento recuperado el 16 de noviembre de 2017 en la página: <http://proceso.com.mx/510907/laporta-fue-socio-en-una-offshore-en-malta-del-agente-negocio-traspaso-neymar-al-psg>.

de dos plantas con una peluquería en el sótano, en el barrio de Balzan, en Valetta, capital de Malta; existen otros de dudosa reputación, entre ellos el abogado israelí Ehud Shochatovitch, a quien se atribuye la creación de entramados offshore en Islas Vírgenes Británicas Y Luxemburgo para eludir impuestos originados por la compra-venta de futbolistas.

En el caso del difunto sacerdote católico Marcial Maciel²³, se describe cómo utilizó paraísos fiscales para ocultar y depositar los ingresos millonarios recibida por la organización “Legionarios de Cristo” a lo largo de los años, asesorado por la firma especializada Appleby, principalmente mediante la creación de entidades en paraísos caribeños como Bermuda y las Islas Vírgenes Británicas, que datan desde 1994 y a través de las cuales se ocultaron ingresos provenientes de la operación de una extensa red de instituciones escolares en países como México, Argentina, Filipinas, Brasil, Estados Unidos y otros, así como los donativos recibidos por miles de benefactores.

Esas sociedades offshore coadyuvaron para expandir su imperio educativo, mediante una estructura financiera en la que participaban numerosos apoderados y representantes, tanto sacerdotes como empresarios; entre los paraísos fiscales utilizados, además de los mencionados caribeños, aparecen Panamá, Suiza, Luxemburgo, Holanda, Liechtenstein y hasta el estado norteamericano de Delaware.

En los casos señalados se aprecia la operatividad de los paraísos fiscales, desde la facilidad para constituir las sociedades, el suministro de testaferreros, prestanombres y también de domicilios fiscales que son, en algunas ocasiones, casas que no revisten el aspecto de un centro de trabajo en el que puedan tenerse activos productivos, personal y estructura operativa, lo mismo que el grado de especialidad que han adquirido distintas firmas especializadas, como Appleby, que otorgan al cliente un servicio completo e integral y que, como en su momento lo hizo la firma panameña Mossack Fonseca, daban trato especial a celebridades y a personas “políticamente expuestas”.

²³REVISTA PROCESO. *Marcial Maciel en el Edén (Fiscal)*. Documento recuperado el 16 de noviembre de 2017 en la página: <http://proceso.com.mx/510750/marcial-maciel-en-eden-fiscal>.

Las ventajas más comunes de operar o invertir en paraísos fiscales se traducen en la disminución de la carga fiscal a enterar en el país de residencia, las facilidades regulatorias para obtener autorizaciones para abrir empresas y la confidencialidad, si bien esta última ha venido un tanto a la baja luego de la proliferación de la firma de acuerdos internacionales para intercambio de información, principalmente de 2003 a la fecha.

En ese orden de ideas, pueden enunciarse las siguientes ventajas²⁴:

- Impuestos muy ventajosos y beneficiosos para las empresas (menor cuantía).
- Bajo costo y rapidez en la creación de la empresa.
- Bajo monto en los impuestos corporativos sobre la renta y las ganancias.
- No preguntan por la nacionalidad de accionistas y directores.
- No presentación de cuentas anuales.
- No IVA en algunos de los países.
- No registro público con datos personales de los accionistas o propietarios, incluso utilización de prestanombres o testaferros.

Adicionalmente, puede mencionarse, en ciertos casos, el secreto bancario y la facilidad de realizar transacciones en este sector²⁵, así como la opacidad y el nulo intercambio de información, que ha sido de los puntos atacados a nivel internacional, como se comentó previamente, por la OCDE a través de distintos foros, más recientemente el proyecto BEPS.

²⁴ Documento sin autor no publicado. *Qué es una Empresa Offshore y para qué sirve*. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 de la página: <https://inspiration.org/justicia-economica/empresas-offshore>.

²⁵ Documento sin autor no publicado. *Ventajas de los Paraísos Fiscales*. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 de la página: <https://www.mujerstyle.com/ventajas-paraísos-fiscales/>

De acuerdo con ALCALÁ PAZ (2012), los particulares también encuentran ventajas para llevar a cabo herencias y legados, diversificando sus patrimonios en distintos países para aprovechar la flexibilidad de sus legislaciones. La misma autora señala que las personas jurídicas, además de lo ya comentado, utilizan los paraísos fiscales para librarse de los controles de cambio del propio país, para eludir la convertibilidad de la moneda, para centralizar la gestión financiera y para operaciones comerciales tales como la refacturación, intermediación comercial y el autoseguro.²⁶

²⁶ ALCALÁ PAZ, Ana María. *Los Paraísos Fiscales y su Incidencia en el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional 2012*. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 de la página: <https://core.ac.uk/download/pdf/54223859.pdf>

2. REGÍMENES FISCALES APLICABLES A PARAÍOS FISCALES EN MÉXICO Y ESPAÑA.

2.1. Régimen aplicable a los paraísos fiscales en México:

De 2009 a 2013 permaneció el régimen sin modificaciones importantes. Para 2014, se expide una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, quedando abrogada la anterior; para el presente Régimen, la reforma se implementa para ampliar el concepto de “ingresos pasivos” y por ende la base, con el fin de hacerlo recaudatoriamente más eficiente, así como para precisar el tiempo mediante el cual un contribuyente puede acreditar el ISR pagado por los ingresos obtenidos en REFIPRES, dado que hasta 2013 no se especificaba; los motivos de los cambios, expresados por el Ejecutivo, son:

“Con el propósito de hacer más eficiente este régimen (REFIPRES, nota añadida) en la nueva Ley del ISR que se propone a esa Soberanía, se sugiere reincorporar en la definición de “ingresos pasivos” los siguientes conceptos: la enajenación de bienes inmuebles, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y los ingresos percibidos a título gratuito, con lo que se amplían los conceptos aplicables a este régimen de operaciones que se han detectado en auditorías.

Los contribuyentes que obtienen ingresos sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes tienen derecho a acreditar contra el ISR que causen en México, tanto el impuesto que las entidades pagaron en el extranjero, como el que se haya retenido y enterado en los términos del Título V de la Ley del ISR vigente, en la misma proporción en que dichos ingresos sean gravables para ellos; sin embargo, en caso de que exista un remanente que los contribuyentes no hubiesen tenido oportunidad de acreditar, el régimen no especifica el tiempo durante el cual conservarán el derecho de acreditarlo en ejercicios posteriores.

Por lo anterior, se modifica el tratamiento mencionado en la nueva Ley del ISR para señalar expresamente que cuando el impuesto no pueda acreditarse total o parcialmente podrá acreditarse en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.”²⁷

En la actualidad (2014-2017), el régimen para los ingresos que se obtienen en regímenes fiscales preferentes (REFIPRES, paraísos fiscales) presenta las siguientes características²⁸:

1. Es aplicable a residentes en México y a residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, sean personas físicas o morales.

2. Tiene por objeto gravar:

a) Ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en proporción a su participación.

b) Ingresos obtenidos por entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aunque no estén sujetas a un régimen preferente.

c) Ingresos del capítulo son los generados por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito y los presuntos determinados por las autoridades, aún en el caso de que los ingresos no hayan sido distribuidos por ellas a los contribuyentes.

d) Ingresos no gravados en el extranjero o gravados con ISR extranjero inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México en los términos de Título II o IV, sin importar que sea por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria,

²⁷PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. *Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014*. Tomado de la página de Internet: www.diputados.gob.mx.

²⁸ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, documento recuperado el 1 de noviembre de 2017 en la página: <http://diputados.gob.mx>.

administrativa, de una resolución, autorización, devolución, acreditamiento, o cualquier otro procedimiento.

e) Ingresos se consideran por cada una de las operaciones que los genere; en caso de ser miembro, socio o accionista o beneficiario de alguna entidad extranjera o los obtenga de una figura jurídica considerada residente fiscal en algún país y tribute para ISR de ese país, se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en ella.

3. Excepciones al objeto (ingresos no considerados como de REFIPRES):

a) Los obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos²⁹ representen más del 20% de la totalidad de sus ingresos.

b) Los generados a través de entidades extranjeras residentes en un país y tributen como tales en el ISR, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa mexicana, siempre que sean gravables todos, sus ingresos salvo los dividendos percibidos del mismo país, que sus deducciones hayan sido realmente erogadas, aun cuando se acumulen o deduzcan, en momentos distintos a la ley mexicana; no obstante, para estos efectos, se presume, salvo prueba en contrario, que no se reúnen los presentes elementos.

c) Ingresos provenientes de regalías siempre que los intangibles sean creados y desarrollados donde resida la figura o entidad extranjera, no generen una deducción para un residente en México, que se hagan a precios y montos como si fueran partes independientes en operaciones comparables, tengan a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades extranjeras y presenten la declaración informativa de operaciones en REFIPRES.

²⁹ El actual artículo 176 (212 hasta 2013) de la Ley del ISR define los ingresos pasivos son los obtenidos por intereses, dividendos, regalías, ganancia por enajenación de acciones, títulos valor, bienes intangibles o en operaciones financieras con subyacente referido a deudas o acciones, comisiones y mediaciones, enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país donde se ubique la entidad o figura extranjera y también los provenientes de servicios prestados fuera de dicho país.

d) Los generados con motivo de una participación promedio por día en entidades que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de ellas o el control o el control de su administración, a tal grado que pueda decidir el momento de reparto o distribución de ingresos; para estos efectos, se presume salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene el control de las entidades extranjeras.

e) Cuando las autoridades fiscales autoricen a los contribuyentes con ingresos en REFIPRES a no aplicar las disposiciones del presente régimen a los ingresos pasivos, siempre que tengan autorización para actuar como entidades de financiamientos por las autoridades del país que residan, que no sean partes relacionadas y que no se genere una deducción para un residente en México.

f) Los derivados de enajenación de acciones dentro del mismo grupo, producto de una reestructura internacional, siempre que presenten aviso a las autoridades, que la reestructura se soporte con motivos de negocios sin perjudicar al fisco federal, se presenten los documentos que acrediten la realización de la reestructura y que las acciones que forman parte de la reestructura no se enajenen a una persona o entidad que no pertenezca a dicho grupo, dentro de los 2 años posteriores.

4. Acumulación de ingresos y entero del impuesto:

a) Ingresos se acumulan en el ejercicio en que se generan, de conformidad con el Título II (personas morales) o IV (personas físicas).

b) Pueden disminuirse las deducciones autorizadas, en caso de llevar la contabilidad y presentar declaración informativa de operaciones realizadas en REFIPRES.

c) Ingresos se determinan cada año calendario y no se acumulan a los demás ingresos, inclusive para pagos provisionales. El impuesto que resulte se entera conjuntamente con la declaración anual.

d) El impuesto se determina aplicando la tasa del art. 10 (30% para 2010) al ingreso gravable, utilidad fiscal o resultado fiscal, según sea el caso.

e) La utilidad fiscal del ejercicio es gravable para en el año calendario en que termine el ejercicio de la entidad extranjera que genere la utilidad; si resulta pérdida fiscal, solo podrá disminuirse de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores que tenga la misma entidad extranjera.

f) Ingresos generados a través de figuras extranjeras consideradas como residentes en algún país y que tributen como entidad en el ISR, se determina la utilidad fiscal conforme al Título II de la Ley, considerando como ejercicio el que le corresponda en país de residencia y son gravables en el año de calendario en que termine su ejercicio fiscal.

g) Ingresos generados a través de figuras extranjeras que no tributen en algún país como entidades residentes en el mismo, se determinan por cada tipo de ingreso en forma separada, en los términos del Título II o Título IV, son gravables en el mismo año calendario en el cual se generen.

5. Llevar contabilidad y tenerla a disposición de las autoridades fiscales, así como presentar declaración informativa de los ingresos generados en REFIPRES, dentro del plazo de presentación de la declaración del ejercicio (marzo del año siguiente).

6. La presentación de la declaración informativa no implica la generación de ingresos; deben presentarla los titulares y cotitulares de los ingresos. En caso de su presentación incompleta, se considera como omitida.

7. Llevar una “Cuenta de Ingresos en REFIPRES”, por cada una de las entidades extranjeras en las que participe que generen los ingresos respectivos; la cuenta se adicionará con los ingresos gravables, la utilidad fiscal o resultado fiscal de la entidad extranjera que hayan pagado el impuesto y se disminuirá con los ingresos, dividendos o

utilidades que entidad extranjera le distribuya al contribuyente; el saldo de la cuenta se actualizará al último día del ejercicio que corresponda y en cada movimiento de distribución de ingresos que efectúen los contribuyentes.

8. Ingresos, dividendos o utilidades de REFIPRES percibidos por personas morales residentes en México, disminuidos con el ISR pagado, se suman a la cuenta de utilidad fiscal neta de dichas personas.

9. Opción de acreditar el impuesto pagado en el extranjero por las entidades extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades extranjeras sean gravables para ellos, contra el ISR que causen en México, por dichos ingresos, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten.

10. Opción de acreditar el impuesto que se haya retenido y enterado en los términos del Título V (residentes en el extranjero), por los ingresos percibidos por las entidades extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que dichos ingresos sean gravables para ellos, contra el impuesto que causen en México por esos ingresos, siempre que los ingresos gravables incluyan el impuesto retenido y enterado en México, sin que exceda la cantidad que resulte de aplicar la tasa del art. 10 al ingreso gravado en los términos del citado Título.

Del régimen descrito anteriormente, cabe destacar que el legislador mexicano, al anticipar la acumulación de todos los ingresos –aunque no se hayan distribuido-, impide la acumulación del patrimonio de estos contribuyentes, impidiendo, especialmente tratándose de empresas, que puedan colocarse en ventajas competitivas adicionales “indebidas”, en relación a las empresas que no llevan inversiones a los paraísos fiscales, si bien, como se ha expuesto, no es ilegal la utilización de dichos paraísos.

Como característica adicional, en el artículo 177 de la LISR faculta a las autoridades fiscales, solo para efectos del Título VI y para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en México, el determinar la simulación de los actos

jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, indicando que ésta deberá ser debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada formalmente su existencia en el propio acto en que se determine la situación fiscal del contribuyente, siempre que se trate de operaciones celebradas entre partes relacionadas.³⁰

Es interesante lo anterior, porque en ninguna parte de la LISR se le dan a las autoridades tales facultades, y es el único rubro en que la referida LISR hace la mención concreta a la simulación, en la inteligencia que solo es tratándose de operaciones entre partes relacionadas; ello es comprensible dado que las autoridades pretenden evitar la posible evasión del impuesto que puedan efectuar los contribuyentes, sobre todo por las operaciones atípicas y manipulables que puedan hacer con sus partes relacionadas.

De conformidad con el referido numeral 177, la resolución de la simulación deberá incluir:

- a. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
- b. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por causa de la simulación.
- c. Señalar los elementos por el que se determinó la existencia de la simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Asimismo, y para facilitar la aplicación de dicho procedimiento y solo para efectos de probar la simulación, por la dificultad que ello conlleva, se permite a la autoridad para basarse en elementos presuncionales; además, se aclara que cuando se determine una simulación, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración informativa de operaciones en REFIPRE.

³⁰ De conformidad con el artículo 179 de la LISR, se considera que 2 o más personas son partes relacionadas, “cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.”

Lo anterior puede traer severas consecuencias jurídicas, toda vez que se pueden generar cargas fiscales reales basados en elementos probables, lo cual puede generar violaciones a principios constitucionales o garantías individuales; dichas consecuencias se analizan en el siguiente apartado.

2.2. Régimen aplicable a los paraísos fiscales en España:

En España los paraísos fiscales están determinados de manera estatutaria mediante el Real Decreto 1080/1991, publicado en el BOE el 5 de julio de 1991 y modificado por última vez el 1 de febrero de 2003, en cuyo artículo 1 se contiene una lista a la presente fecha de 48 países y territorios calificados como tales; el artículo 2 del Decreto de mérito indica que los países y territorios listados que firmen un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar doble imposición con cláusula de intercambio de información con España, dejarán de tener esa condición de paraíso fiscal a partir de la fecha de su entrada en vigor.³¹

Es menester referir que de la lista de 48 países y territorios nominados como paraísos fiscales, a la presente fecha, Andorra, Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Jamaica, Luxemburgo³², Panamá y Singapur, han firmado Convenios para Evitar Doble Imposición con España, en tanto que Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas y la República de San Marino, han suscrito, por su parte, Acuerdos para Intercambiar Información con España, por lo que la lista se reduce a 38 países y territorios.

³¹ REAL DECRETO 1080/1991, documento recuperado el 6 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.boe.es>.

³² En el caso del Gran Ducado de Luxemburgo, el Decreto en mención lo considera paraíso fiscal solo por las rentas percibidas por las sociedades holding luxemburguesas, mismas que quedan fuera de la aplicación del Convenio para Evitar Doble Imposición, por tanto, son un paraíso fiscal “parcial” solo por las rentas de dichas entidades.

No existe en la legislación tributaria española un capítulo que integre de manera expresa todas las disposiciones relativas a los paraísos fiscales, encontrándose éstas diseminadas en las distintas leyes, ni tampoco existe nominalmente algún apartado normativo que regule las rentas obtenidas en esos paraísos, no obstante, sí existe un régimen especial que puede considerarse aplicable a las referidas rentas.

En efecto, el capítulo X de la LIS establece el llamado régimen de “Transparencia Fiscal Internacional” (TFI), en su artículo 100, consistente en un régimen de atribución de rentas generadas por una sociedad residente en el extranjero que correspondan a socios residentes en España³³, según la participación que tengan en la referida sociedad.

El TFI es el equivalente español al régimen vigente en México aplicable a los paraísos fiscales (REFIPRES) y ambos, a su vez, son las versiones aplicables en estos países a las disposiciones conocidas internacionalmente como CFC (Controlled Foreign Companies), creados para evitar el diferimiento indebido de rentas cuando éstas se generan en países con regímenes fiscales preferentes, similares a los existentes en paraísos fiscales, no obstante, como se comentó previamente en el caso mexicano, tampoco en este apartado normativo se menciona de manera expresa que sea aplicable a los paraísos fiscales.

El citado artículo 100 indica que los contribuyentes agregarán a su base imponible las rentas positivas provenientes de entidades no residentes, cuando se cumplan las circunstancias siguientes³⁴:

a) Cuando por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas (según se refiere en el artículo 18 de la misma LIS), tengan una participación igual o

³³ SALTO, Diego. *Los Paraísos Fiscales como Escenarios de Elusión Fiscal Internacional y las Medidas Anti-Paraíso en la Legislación Española*. Documento no publicado recuperado el 3 de noviembre de 2017 en la página de internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/ParaisosFiscales_DiegoSalto.pdf

³⁴ LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, documento recuperado el 3 de noviembre de 2017 en la página: <http://www.boe.es>.

superior al 50% en el capital social, fondos propios, resultados o en los derechos de voto de la entidad no residente.

b) El impuesto satisfecho por la entidad no residente, generado por las rentas que se mencionan más adelante, que sea de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades español, sea inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas del gravamen societario español.

El tipo de rentas sujetas al TFI tiene cierta similitud con los “ingresos pasivos” previstos en el régimen tributario mexicano, según se aprecia del contenido de lo dispuesto en el apartado 3 del aludido artículo 100 y provengan de las fuentes siguientes:

- Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales sobre estos, salvo que estén afectos a alguna actividad económica, o cedidos a entidades no residentes que pertenezcan al mismo grupo de sociedades de la titular.
- Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, con algunas excepciones.
- Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas.
- Transmisiones de los bienes y derechos señalados en los puntos previos.
- Instrumentos financieros derivados, excepto los utilizados para cubrir riesgos propios derivados de la realización de actividades económicas.

- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas y residentes en España, cuando representen gastos fiscalmente deducibles para dichas entidades residentes, siempre que estas actividades representen más del 50% de los ingresos de la entidad, por estos conceptos.

El apartado 4 del mismo artículo 100 permite la exclusión de alguna de las anteriores rentas, cuando satisfagan algunos criterios, por ejemplo, en el caso de los relacionados con la propiedad de participaciones en el capital o fondos propios si éstas representan al menos el 5% del capital y se hayan poseído durante un plazo mínimo de un año.

Asimismo, en el apartado 5 se establece que las entidades no residentes sujetas al TFI podrán generar esas rentas sin que se aplicable éste régimen, siempre que estas representen el 15% o menos del total de su renta obtenida, sin embargo, esa excepción no a las rentas provenientes de las actividades crediticias, de seguros y de servicios con entidades vinculadas.

Además, de acuerdo con el apartado 6 del artículo en mención, también se exceptúa del TFI las rentas mencionadas si éstas corresponden a gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en España; en similar orden de ideas, el apartado 10 no integrarán la base imponible del presente régimen los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que ya se haya integrado en la base imponible, lo mismo que los dividendos a cuenta.

Se aclara que la imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente cierre su ejercicio social que, en ningún caso, tendrá una duración mayor a 12 meses.

Los contribuyentes sujetos al régimen de TFI tienen 2 bases imponibles, dependiendo de la estructura de negocio y de los medios que disponga la entidad no residente para llevar a cabo las actividades que generen las rentas de que se trate, como sigue:

- 1) De manera general, integrarán la renta positiva (la renta bruta menos las partidas deducibles que procedan).
- 2) La renta total obtenida por la entidad no residente cuando ésta no disponga de la organización adecuada de medios materiales y personales para su realización, incluso aunque se tratara de operaciones recurrentes.

Para determinar la cuota íntegra a pagar por la aplicación del régimen de TFI, los contribuyentes podrán deducir el impuesto efectivamente satisfecho que corresponda a la parte de la renta positiva agregada a la base imponible, así como, en su caso, el impuesto efectivamente satisfecho por la distribución de los dividendos, sea conforme a un CDI o bajo la aplicación de la legislación interna del país de que se trate.

El apartado 13 impone a los contribuyentes la obligación de presentar conjuntamente con la declaración del IS, los siguientes datos relativos a la entidad no residente en España:

- a. Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
- b. Relación de los administradores y lugar de su domicilio social.
- c. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.
- d. Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

- e. Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva agregada en su base imponible.
- f. Por último, se incluye una clara medida anti paraíso fiscal, por medio de una presunción legal absoluta “iuris et de iure”, que no admite prueba en contrario, presumiendo que:
 - En el país de residencia o ubicación de la entidad no residente en España se tiene un impuesto que es inferior al 75% del que hubiera correspondido pagar en España.
 - Las rentas obtenidas son todas las calificadas para la aplicación del TFI.
 - La renta obtenida por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación.

Es de llamar la atención el último inciso, toda vez que establece una tributación mínima a cubrir por el contribuyente en aplicación del presente régimen, lo cual puede afectar seriamente al tributar por un ingreso que bien pudiera ser completamente presunto, ajeno a la realidad y en posible detrimento de su capacidad económica, en lo que representa un claro desincentivo para operar en paraísos fiscales.

2.3. Contrastación entre ambos, convergencias y divergencias:

Es interesante la comparación entre ambos países para encontrar los puntos de convergencias y divergencias entre ambos.

Las principales convergencias son:

1. Ambos países asientan como parámetro para fijar si un país tiene un régimen fiscal preferente o paraíso fiscal, el que el impuesto sobre la renta o similar que se aplique sea 75% inferior al que corresponda en México o España.

2. Ambos países obligan a los contribuyentes a informar a las autoridades fiscales todos los datos relativos a sus inversiones y participaciones que tengan en esos paraísos fiscales o regímenes preferentes, de manera anual junto con su declaración que corresponda al ejercicio fiscal que corresponda.
3. Ambos países permiten, en ciertos casos, que los contribuyentes consideren las deducciones que correspondan para determinar su base imponible.
4. Ambos países consideran la renta gravable obtenida en los paraísos fiscales o regímenes preferentes, deberá agregarse a la base imponible al momento de su generación, independientemente de que esos beneficios puedan repatriarse o repartirse a los contribuyentes residentes, con lo cual se evita el diferimiento indefinido del impuesto generado por esos beneficios.
5. Ambos países consideran como rentas objeto de aplicación de sus regímenes para ingresos generados en estos regímenes, las llamadas rentas “pasivas”, es decir, aquellas generalmente provenientes del capital o propiedad, tales como intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital y también ambos dejan a salvo los ingresos provenientes de actividades empresariales (ingresos “activos” por oposición a los “pasivos”).

Las principales divergencias son:

1. La legislación mexicana en ningún momento hace referencia al concepto de “paraísos fiscales”, sino que de manera general –si bien se dan rasgos de definición- se describen los “regímenes fiscales preferentes” sin especificar qué países o regímenes fiscales de países se consideran como tales, lo cual puede crear cierta inseguridad jurídica; España, por su parte, trabaja con un sistema bien definido por lista de paraísos fiscales, los cuales pudieran ser objeto de controversia en cuanto a los criterios establecidos para incluirlos en esta, pero, en todo momento, los contribuyentes saben perfectamente qué países son considerados como paraísos fiscales.

2. España excluye de la lista de los paraísos fiscales a todo país o territorio con quien firma un CDI o un All, a partir de su entrada en vigor y siempre que el intercambio de información sea efectivo; México, por su parte, no excluye de la aplicación de las disposiciones de REFIPRES a los países con quienes firma dichos acuerdos internacionales, sean paraísos fiscales o no.
3. La legislación mexicana considera como régimen fiscal preferente a las entidades transparentes, de manera específica, en tanto que la legislación española no hace mención a estas sociedades, dado que se etiqueta como paraíso fiscal a todos los países contenidos en la lista estatutaria.
4. En el caso del límite de ingresos pasivos que pueden tener las entidades residentes en paraísos fiscales o regímenes preferentes, la normativa mexicana otorga un límite del 20% para que una entidad pueda obtener ingresos pasivos sin considerarse régimen preferente, en tanto que la legislación española otorga el mencionado límite hasta el 15% de esos ingresos para que no se aplique el régimen de TFI.
5. El régimen establecido en México para los paraísos fiscales es un régimen cedular, es decir, los ingresos y deducciones se tratan por separado del resto de los ingresos que obtenga el contribuyente y el impuesto así determinado se suma al impuesto determinado por el resto de sus ingresos, sin que los ingresos de paraísos se mezclen con los demás; España, por su parte, dispone que la renta positiva derivado del régimen de TFI se sumará a las demás rentas positivas obtenidas por los contribuyentes, con lo que se determina una sola base imponible por el período impositivo de que se trate.
6. México permite la deducción (acreditamiento, según refiere la LISR) del impuesto efectivamente pagado en los países considerados como REFIPRES, siempre que éste se haya pagado por obligación legal y no a elección del contribuyente, en tanto que España lo permite siempre que exista de acuerdo a un CDI o a la

legislación interna del país, sin que medie intención del contribuyente por pagarlo.

La acción 3 del proyecto BEPS establece distintas sugerencias para que los países miembros –como España y México- mejoren sus regímenes denominados CFC, que en España es el TFI y en México el REFIPRE, mismas que son³⁵:

7. Considerar si el país de que se trate y que potencialmente pueda ser sujeto al régimen de CFC, tiene un sistema tributario basado en renta mundial o si tiene un sistema solo territorial y si dicho país es miembro de la UE.
8. Para definir CFC, adoptar una definición amplia para incluir a las entidades transparentes, establecimientos permanentes y entidades híbridas para evitar que los tratamientos diferentes en los países ocasionen la elusión de las reglas CFC.
9. Aplicar, al menos, tanto una prueba de control legal como de control económico para determinar aplicación del régimen de CFC.
10. Establecimientos permanentes deben ser tratados como CFC cuando la entidad extranjera lo tiene en otro país y cuando el país de la entidad matriz exenta el ingreso del establecimiento permanente.
11. Establecer una definición de control que incluya el nivel de control y el tipo de control, puede ser, por ejemplo, a través de una prueba de control (puede ser con elementos “de facto”) y, en caso de que se base en tenencia accionaria, recomienda que ésta sea superior al 50%.
12. Establecer una exención de tasa, preferentemente una tasa efectiva significativamente menor a la aplicable en el país de la matriz de la sociedad

³⁵ ERNST & YOUNG, documento titulado “Global Tax Alert. OECD Releases Final Report on CFC Rules under BEPS Action 3”, recuperado el 10 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.ey.com>.

CFC, la cual resultará en una comparación más precisa que utilizar la tasa de Ley.

13. Respecto de los ingresos pasivos, se recomienda excluir de ellos a los dividendos si éstos fueron pagados de los ingresos activos de la filial, si los dividendos estuvieran exentos de impuestos en el país de la matriz si ésta los hubiera generado y si los dividendos están relacionados con el ingreso activo producto de las actividades empresariales de la compañía CFC.
14. Análisis de la sustancia para excluir ingresos de la CFC, considerando circunstancias particulares como los activos, instalaciones, trabajadores especializados, funciones y riesgos de la compañía CFC, incluso, analizar si ésta es capaz de generar los ingresos por sí misma, puede establecerse un umbral mínimo.
15. Otra opción para determinar el ingreso afecto al régimen de CFC es establecer un análisis de ganancias excedentes, un retorno “normal” calculado por la inversión de capital realizada en la empresa de que se trate y, así, el ingreso excedente es el considerado para el régimen de CFC.
16. Mejorar las reglas para atribuir la renta a los socios de la compañía, así como para evitar la doble imposición, incluso, exentar del régimen a los dividendos e ingresos por ventas de acciones de la CFC si esos ingresos han sido sujetos a imposición previamente.
17. Las recomendaciones no son estándares mínimos, la elección de implementarlas corresponde a los países.

3. ACCIONES CONTRA LOS PARAÍOS FISCALES IMPLEMENTADAS POR MÉXICO Y ESPAÑA.

3.1. Acciones emprendidas por México contra los paraísos fiscales:

México ha emprendido diversas acciones contra los paraísos fiscales de manera interna, básicamente, a través de distintos cambios en su legislación, producto de su participación activa en la OCDE; la primera de ellas se verificó en 1997 con la inclusión en la LISR de un apartado especial que regula –hasta la fecha- los ingresos obtenidos en paraísos fiscales, que el legislador mexicano denominó entonces “jurisdicciones de baja imposición fiscal” y que en la actualidad, como se apuntó anteriormente, se denomina “régimenes fiscales preferentes”, abreviado como REFIPRES.

La mayoría de las disposiciones anti paraíso mexicanas modernas se han implementado desde 2014 a la fecha, con motivo de la participación del país en el proyecto BEPS, situación que se aprovechó, junto con el cambio del Ejecutivo Federal de 2012, para promulgar una nueva LISR que entró en vigor en enero de 2014.

Las principales medidas anti paraíso en la LISR son³⁶:

Se establecen en el artículo 28 distintas partidas no deducibles para operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales, por ejemplo:

1 - Pagos realizados a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión y, en general, cualquier figura jurídica que esté sujeta a ingresos de REFIPRES, salvo que demuestren que el precio o contraprestación utilizado corresponda a valores de mercado y no se trate de operaciones marcadas como no deducibles de manera permanente, mencionadas en el siguiente punto.

2 - Los pagos siguientes:

³⁶LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, *Op. Cit.*

- Realizados a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.
- Pagos por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica.
- Cuando la entidad extranjera que percibe el pago se considere como “transparente”, salvo que los integrantes de ésta se encuentren sujetos a un impuesto sobre la renta por esos ingresos y la operación se hubiera pactado conforme partes independientes en operaciones comparables.
- El pago se considere inexistente para efectos fiscales en el territorio o país de que se trate.
- Que la entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable, según las disposiciones fiscales aplicables.

En materia de operaciones vinculadas (partes relacionadas), en el artículo 179 se establece la presunción legal relativa de que todas las operaciones realizadas con entidades residentes o sujetas a REFIPRES –aunque no exista ninguna relación o vinculación- se consideran como realizadas entre partes relacionadas y que los precios y montos utilizados no corresponden a los de mercado, por lo que se obliga a los contribuyentes a tener a disposición de las autoridades fiscales la documentación relativa a operaciones entre partes relacionadas, lo que se conoce como las regulaciones en materia de precios de transferencia.

Finalmente, en materia de disposiciones anti paraíso, en el artículo 171 se impone una retención del 40% para todos los pagos que realicen contribuyentes residentes en México a personas y/o entidades sujetas a ingresos por REFIPRES, sin deducción alguna, siendo dicha tasa la máxima establecida por la LISR mexicana, para cualquier tipo de operación.

Además de las medidas anti paraíso de tipo regulatorio, las autoridades mexicanas actuaron también –aunque en términos muy discrecionales nada claro- en contra de algunos de los mexicanos que se vieron involucrados en el asunto conocido como “Panamá Papers”³⁷, en la que se informó que cerca de 289 mexicanos se vieron involucrados en la implementación de complejos entramados societarios creados en Panamá y otros países para evadir impuestos debidos al Erario Mexicano.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) publicó dos comunicados de prensa³⁸ respecto de las investigaciones y procesos de fiscalización que inició con motivo de las filtraciones de documentos que implicó ese tema, sin embargo, se concretó únicamente a referir que había emprendido diversos procedimientos contra los implicados, sin especificar, desde luego, nombres y datos de los contribuyentes revisados, pero sí incluyendo cifras globales de los resultados de estas revisiones y hasta exonerando a un funcionario público actual del SAT, según se destaca:

- Identificaron en total 311 sujetos mexicanos, de los cuales 31 son empresas y 280 personas físicas.
- De los 311 sujetos, 290 están relacionados directamente -271 personas físicas y 19 empresas- y 21 lo están indirectamente, con la firma Mossack Fonseca.
- Existen 24 países o territorios involucrados con los sujetos, entre ellos, Panamá, Gibraltar, Islas Caymán, Isla del Hombre, Islas Vírgenes Británicas, Holanda, Suiza, Bahamas, Hong Kong, Andorra y Uruguay; en su mayoría se cuenta con CDI y mecanismos de intercambio de información.

³⁷ Los llamados “Papeles de Panamá” o “Panamá Papers” fue una filtración de más de 11.5 millones de documentos, en el marco de una extensa investigación internacional llevada a cabo en todo el mundo por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, consistentes principalmente en la creación de estructuras societarias “off shore” en Panamá y otros países, con fines de evasión y elusión fiscal, por la firma Mossack Fonseca, en la que se involucraron a miembros de las élites políticas, empresariales y celebridades de muchos países. No es objetivo del presente trabajo profundizar respecto de este asunto, pero existe gran información en el Internet para profundizar de ello, entre otras: https://en.wikipedia.org/wiki/Panama_Papers y el semanario mexicano Proceso en <http://www.proceso.com.mx/panama-papers>, en la que se menciona que cerca de 289 mexicanos participaron en estos esquemas elusivos o evasivos.

³⁸ Documentos consultados en la página del Servicio de Administración Tributaria en www.sat.gob.mx.

- De las 271 personas físicas relacionadas directamente, en 251 de ellas no se identifican los años en que se realizaron las operaciones y 20 sí (abarcan de los años 2000 a 2015 en 19 de ellas), mientras que de las 19 empresas relacionadas directamente, en 16 de ellas no se identificaron los años y 3 sí (abarcan de los años 2011 a 2015).
- De los 311 sujetos identificados, 211 están inscritos en el RFC (22 empresas y 189 personas físicas); quiere decir que 100 sujetos no están inscritos en el RFC.
- Entre los ejercicios fiscales 2010 a 2014, 67 de los inscritos en el RFC han sido auditados en alguna ocasión, recuperándose 438 millones de pesos, estando 187 millones por cobrar. En total, los identificados han pagado 5,615 millones de pesos de impuestos (3,362 las empresas y 2,253 las personas físicas).
- 163 de los 211 inscritos han presentado declaraciones y 1 sujeto no ha presentado ninguna
- En lo que respecta a las acciones y resultados derivados directamente de las investigaciones de los “Panamá Papers”, se refieren los siguientes:
- Se enviaron 26 cartas-invitación para que los mencionados presentaran las aclaraciones que consideraran pertinentes.
- Se solicitó información a distintas dependencias públicas, tales como la Comisión Nacional Bancaria y de la Valores, la Unidad de Inteligencia Financiera adscrita a la Procuraduría General de la República y el Registro Público de la Propiedad y el Comercio, entre otros.
- Se ha intercambiado información con 11 países relacionados.

- Los implicados han presentado 18 declaraciones complementarias y se ha recaudado 300.9 millones de pesos, derivados de las acciones ejercidas.
- El 13 de abril de 2016, funcionarios del SAT acudieron a París para reunirse con otros 35 países y analizar la colaboración con todos ellos en la investigación de este asunto.

Y uno de los puntos más importantes, dado que la única persona que se identificó por nombre en estos comunicados, fue la exoneración del Sr. Oscar Fernando Trujano Sandoval, funcionario público del SAT personalmente identificado por distintos medios como participante en estos esquemas; al respecto, el SAT manifestó que de la revisión realizada a todas las declaraciones e información que obra en los registros públicos, se conoció que ese funcionario no tuvo relación alguna con esos esquemas ni su situación patrimonial ni se encontró documento alguno que entrañara participación ni como intermediario ni como beneficiado directamente.

Al cierre del presente trabajo (semana del 6 al 12 de noviembre de 2017), se dieron a conocer recientemente los llamados “Paradise Papers”³⁹, otra filtración de documentos en los que se desveló –similar al caso de Panamá- diversos entramados societarios constituidos en paraísos fiscales para eludir impuestos y en los que, nuevamente, se ven involucrados líderes mundiales, celebridades, miembros de las élites política, empresarial y hasta deportistas, de todo el mundo.

³⁹ Los llamados “Paradise Papers” es una filtración de más de 13.4 millones de documentos, en el marco de una extensa investigación internacional llevada a cabo en todo el mundo por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, consistentes principalmente en la creación de estructuras societarias “off shore” en 19 jurisdicciones fiscales, tales como Malta, Jersey y otros países, con fines de evasión y elusión fiscal, por firmas como Appleby, Esera y Asciani Trust, en la que se involucraron a miembros de las élites políticas, empresariales y celebridades de muchos países, destacando personalidades como la Reina Isabel II y el Príncipe Carlos, ambos de Inglaterra, compañías como Apple, Facebook, Nike, Disney y otras. No es objetivo del presente trabajo profundizar respecto de este asunto, pero existe gran información en el Internet para profundizar de ello, entre otras: https://en.wikipedia.org/wiki/Paradise_Papers y el semanario mexicano Proceso en <http://www.proceso.com.mx/paradise-papers>, en la que se menciona que mexicanos conocidos como el empresario Ricardo Salinas Pliego, el difunto líder sindical Joaquín García Pascoe y la empresa petrolera paraestatal Petróleos Mexicanos, participaron en estos esquemas elusivos o evasivos.

3.2. Acciones emprendidas por España contra los paraísos fiscales:

Las acciones emprendidas por España contra los paraísos fiscales, fuera de su participación en la O.C.D.E. y otros organismos internacionales, se circunscriben a las de tipo regulatorio, es decir, ha establecido en su legislación tributaria diversas normas anti paraísos fiscales, como mecanismos de defensa para tratar de desincentivar a los contribuyentes para realizar inversiones en ellos, en la forma de eliminar deducciones y distintos beneficios que sí serían aplicables de haberse destinado las inversiones en otros territorios.

Además de lo comentado previamente en el apartado del régimen de TFI, las principales normas anti paraísos fiscales contenidas en los tres principales ordenamientos tributarios que son de interés para el presente trabajo son:

1- Dentro de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁴⁰:

- El artículo 8.1 c) relativo a la definición de la residencia para personas jurídicas, se establece la opción para la Administración tributaria de presumir, en caso de una entidad radicada en un paraíso fiscal, que ésta tiene su residencia fiscal en España si en dicho país se encuentran sus activos principales consisten en bienes o derechos que puedan ser ejercidos, sea directa o indirectamente en España o bien desarrolle su actividad principal en el mismo país, salvo que la entidad de que se trate demuestre que su sede de dirección y efectiva gestión se encuentra en el paraíso fiscal, así como que su constitución obedece a motivos económicos válidos y razones empresariales distintas a la gestión de valores u otros activos.

- El artículo 15 g) establece como gastos no deducibles los correspondientes a servicios correspondientes a operaciones realizadas, sea directa o indirectamente, o pagados a través de paraísos fiscales, salvo que el contribuyente demuestre que el gasto responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

⁴⁰LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, *Op. Cit.*

Se establece la obligación de valorar conforme al precio de mercado todas las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales (artículo 19.2).

- El régimen aplicable a las sociedades holding regulado en el numeral 21, bajo el cual se exentan las ganancias derivadas de la transmisión de acciones de filiales y los dividendos percibidos de filiales no residentes en España, no se aplica si la entidad participada reside en un paraíso fiscal.

- El llamado régimen de “patent box” del artículo 23, mismo que otorga una reducción de la base imponible del 60% de ésta en casos de que se vendan o se cedan derechos de uso sobre propiedad intelectual, tales como patentes, fórmulas y similares, no se aplica si el cesionario o comprador residen en paraísos fiscales.

- El régimen de incentivo de las entidades de capital de riesgo y sus socios, consistente en una exención del 99% de las rentas positivas que obtengan por la transmisión de los valores representativos del capital social de las referidas entidades, no será aplicable en caso de que la renta se obtenga a través de un paraíso fiscal o el adquirente de esos valores resida en uno, de conformidad con el artículo 50.5.

- Referentes a las Instituciones de Inversión Colectiva, se establece una presunción legal relativa “iuris tantum”, que admite prueba en contrario, que al momento de la transmisión de la participación que tengan en los fondos propios de esa Institución, obtienen una ganancia mínima presunta del 15% del valor de adquisición de la participación de referencia, conforme al numeral 54.3.

- Otra media anti paraíso fiscal se contiene en los artículos 80 y 81, relativos al régimen de canje de valores, fusiones, absorciones y escisiones; en el canje de valores, las rentas e incrementos patrimoniales resultantes de esas operaciones no se integrarán en la base imponible si se cumplen ciertos requisitos, entre los que destacan que los socios que realicen el canje, así como las entidades –participante y adquirente-, sean residentes en España o en algún otro país miembro de la UE, estableciéndose de

manera expresa la inaplicabilidad del régimen si las entidades y/o los socios participantes están domiciliados en algún paraíso fiscal o bien si las rentas se obtienen a través de esos territorios.

En términos similares se aplica el régimen relativo a las fusiones, absorciones y escisiones de empresas, tanto en la no integración a la base imponible de las posibles rentas originadas en estos procesos de reestructuración corporativa, como en la prohibición de los socios y/o entidades participantes de estar domiciliados en paraísos fiscales.

El régimen de las “Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros” (ETVE) es un estímulo importante para la expansión internacional de las empresas españolas; está contenido en el artículo 107 y 108 (Capítulo XIII) y consiste en la exención fiscal –no integración en la base imponible- de los beneficios y participaciones provenientes de entidades no residentes en España, esto es, tradicionalmente, los dividendos provenientes de esas entidades y la renta resultante de la venta de esas participaciones, siempre que se cumplan ciertos requisitos; no obstante, se establece como medida anti paraíso fiscal la no aplicación del presente régimen cuando el preceptor de la renta –el socio de la ETVE- sea por dividendos o por la venta de su participación- sea residente en un paraíso fiscal, es decir, el socio de la ETVE que resida en paraíso fiscal integrará base imponible en España por esas rentas percibidas que, en otro caso, estarían exentas de tributación en territorio español.

2- En la LIRPF⁴¹, las principales disposiciones anti paraíso fiscal son:

- El denominado “régimen de trabajadores expatriados” del artículo 7 p) exenta del IRPF las rentas obtenidas por el trabajo prestado fuera de territorio español, cumpliendo ciertos requisitos, pero una evidente medida anti paraíso fiscal no se aplica si los trabajos son realizados en países etiquetados como paraísos fiscales.

⁴¹LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, documento recuperado el 10 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.boe.es>.

- En el artículo 8.2 se establece la conocida “cuarentena fiscal” para determinar la residencia de las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia en un paraíso fiscal, invalidando ese cambio por el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y los cuatro siguiente.

3- Dentro de la LIRNR⁴², las medidas anti paraíso fiscal relevantes son:

- En el artículo 14.1 c) se exenta del IRNR las rentas obtenidas por concepto de intereses derivados de la cesión de capitales y las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por residentes de otros estados miembros de la UE, sin embargo, si estos se obtienen a través de paraíso fiscal no serán exentas de tributación en España, según se desprende del numeral 3 del mencionado artículo 14.1 c).

- En el artículo 14.1 c) se exenta del IRNR las rentas obtenidas por concepto de intereses derivados de la cesión de capitales y las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, por residentes de otros estados miembros de la UE, sin embargo, si estos se obtienen a través de paraíso fiscal no serán exentas de tributación en España, según se desprende del numeral 3 del mencionado artículo 14.1 c).

- En el mismo artículo, pero en su inciso h) se establece la exención para los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en España a sus matrices residentes en otros estados miembros de la UE o a establecimientos permanentes de estas últimas en otros estados miembros, no obstante, la medida anti paraíso fiscal impide, en su apartado 1º, la aplicación de esa exención si las sociedades están exentas de alguno de los impuestos que gravan los beneficios de las sociedades, como típicamente aplica en los paraísos fiscales.

⁴² LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES, documento recuperado el 10 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.boe.es>.

- Finalmente, en el artículo 40 se establece que las entidades residentes en paraísos fiscales propietarias de bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos en España, estarán sujetas al gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, al tipo del 3%.

3.3. Comparativa entre ambos Estados:

Ambos países han combatido a los paraísos fiscales desde dos frentes, en el ámbito de sus respectivas competencias: de manera interna a través de la acción regulatoria y también de manera externa mediante su participación en organismos internacionales, principalmente la OCDE, de donde han obtenido información importante e intercambios de información.

Las acciones regulatorias emprendidas por ambos tienen en común el objetivo de inhibir y desincentivar la actividad inversora de sus residentes en territorios que establecen regímenes fiscales preferentes o paraísos fiscales, los cuales resultan nocivos y perniciosos para sus finanzas públicas, a las que restan recursos que pueden destinarse a programas sociales que mejoren las condiciones de la población, tales como sanidad, educación, vías de comunicación y creación de mejores fuentes de empleo.

Las formas en que los combaten, a partir de su legislación, varían por las diferencias naturales que existen entre los regímenes aplicables a los paraísos fiscales en ambas legislaciones, pero ambos tienden a excluir de la aplicación de distintos beneficios, tales como algunas exenciones, deducciones, tratamientos preferenciales, a los contribuyentes relacionados, sea directa o indirectamente, con los paraísos fiscales.

En el caso de España, en virtud del sistema de lista estatutaria definitoria de los paraísos fiscales, los contribuyentes tienen más claro cuándo pueden dejar de ser sujetos de beneficios fiscales por invertir en paraísos fiscales, pudiendo realizar mejores decisiones de dónde colocar sus inversiones y para estimar mejor su factura fiscal, en cambio, en México, no se tiene –en la mayoría de las veces- clara si un régimen puede

considerarse como REFIPRE o no, lo cual genera incertidumbre, quedando su definición en manos del mismo contribuyente, lo cual puede generar errores y controversias con las autoridades.

Ambos países han combatido también a los paraísos fiscales a través de la firma de CDI y All con ellos, a fin de allegarse de información que puede ser utilizada en la implementación de distintos procesos de inspección a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes.

En el caso de España, tiene firmados convenios tributarios y acuerdos de intercambio de información con destacados paraísos fiscales como Andorra, Barbados, Bahamas, Aruba, Antillas Holandesas, San Marino, Chipre, Costa Rica, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Irlanda, Jamaica, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Panamá, Singapur, Suiza y Uruguay.⁴³

En el caso de México, tiene firmados acuerdos de intercambio de información y convenios tributarios con paraísos fiscales como Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Barbados, Belice, Bermuda, Costa Rica, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong Kong, Irlanda, Isla del Hombre, Islas Cayman, Islas Cook, Guernsey, Jersey, Jamaica, Liechtenstein, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Panamá, Samoa, Santa Lucía y Singapur.⁴⁴

⁴³AGENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA, información contenida en la página: <http://www.agenciatributaria.es>

⁴⁴SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, información contenida en la página: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Estadoconvenioscelebrados_a_gosto2017.pdf.

CONCLUSIONES.

Los paraísos fiscales son aquellas jurisdicciones, países o territorios, cuyos sistemas tributarios contienen nula o baja imposición, principalmente de carácter indirecta o bien sólo imposición directa, además de beneficios y privilegios especiales a cierto tipo de personas, particularmente extranjeros, para quienes buscan crear ambientes de negocios propicio para la acumulación del capital, al no gravarlo; asimismo, no existe una aplicación consistente de las leyes fiscales ni se prevén disposiciones que normen el intercambio de información entre países, lo que provoca que los contribuyentes sólo inviertan sus capitales por razones fiscales.

Los paraísos fiscales se ubican prácticamente en los 5 continentes; en América principalmente en la zona del Caribe con antiguas colonias británicas como Islas Cayman, Bermuda y Bahamas; en Europa se tiene a Malta, Andorra, Mónaco y otros más polémicos como Luxemburgo y Liechtenstein, además de otros más “velados” como Irlanda y Chipre. En Oceanía abundan islas y territorios como Nueva Zelanda, Seychelles, Nauru, mientras que en Asia se tiene a Singapur y Hong Kong. Cada vez son más los paraísos fiscales que firman más acuerdos para intercambiar información, la mayoría de ellos presionados por las medidas tomadas por organismos internacionales como la OCDE.

Los paraísos fiscales ofrecen diversas ventajas a las personas interesadas en invertir en ellos, tales como la exención de impuestos, la liberación de controles de cambio en el manejo de divisas, liberación de obligaciones como llevar registros contables, confidencialidad casi absoluta que garantiza la opacidad, así como buenas comunicaciones, acceso y calidad en los servicios financieros, en general, si bien elementos clásicos característicos como la ausencia de acuerdos de intercambio de información y secreto bancario tienden a la baja por la presión de organismos internacionales, más notablemente como la OCDE.

La operatividad de los paraísos fiscales puede ilustrarse ejemplarmente en casos tan sonados como los “Panamá Papers” y los “Paradise Papers”, entre otros, en donde se aprecia la forma en cómo estos países contribuyen a la ocultación de ingresos con la consiguiente evasión fiscal, desde la facilidad para constituir las sociedades, el suministro de testaferros, prestanombres y también de domicilios fiscales que son, en algunas ocasiones, casas que no revisten el aspecto de un centro de trabajo en el que puedan tenerse activos productivos, personal y estructura operativa, lo mismo que el grado de especialidad que han adquirido distintas firmas especializadas, como Appleby, que otorgan al cliente un servicio completo e integral y que, como en su momento lo hizo la firma panameña Mossack Fonseca, daban trato especial a celebridades y a personas “políticamente expuestas”.

Esta operatividad también ha guiado los esfuerzos y las acciones que han tomado distintos países contra ellos, partiendo de la acción regulatoria –a manera de prevención- pero luego también emprendiendo inspecciones tributarias y distintos procedimientos de revisión, a fin de verificar que las personas involucradas en esos escándalos y, en general, otros contribuyentes, cumplieron adecuadamente con sus obligaciones tributarias. México y España no han sido ajenos a estos esfuerzos.

En el ámbito interno, tanto México como España han tratado de combatir a los paraísos fiscales a través de sus legislaciones, promulgando diversas normas “anti paraíso” tendientes a anticipar la imposición de los ingresos, eliminar distintos beneficios como restringir deducciones y distintos regímenes especiales, obligar a los contribuyentes a divulgar documentación e información de las inversiones que poseen en esos territorios y, en general, aquellas disposiciones que pueden mejor desincentivar el acceso de los contribuyentes a los paraísos fiscales. Esos ordenamientos fiscales internos se han visto influidos por la participación de ambos países en la OCDE.

En el ámbito externo, ambos países han participado activamente en el combate a los paraísos fiscales, primordialmente a partir de la firma de acuerdos de intercambio de información y convenios tributarios con los paraísos fiscales más identificados en los escándalos internacionales.

Como recomendaciones:

En el caso de México, a fin de otorgar certeza completa a los contribuyentes, modificar el régimen de los REFIPRES, a efectos de trabajar con el sistema de lista que se abandonó en 2005 y con el cual funcionan países como España, Rusia y la mayoría de los países de la OCDE.

Para México y España, adecuar la lista de los paraísos fiscales en base a criterios definidos, por ejemplo, en base a una tasa efectiva nominal en el impuesto sobre la renta, tanto a personas físicas como jurídicas o bien en aquellos que carecen de criterios objetivos para determinar un domicilio fiscal –particularmente aquellos que permiten el registro de domicilios carentes de actividad sustancial-; pueden basarse en la experiencia que han logrado por sus trabajos en la OCDE; esta recomendación coincide con la expresada por la INTERFOM OXFAM⁴⁵ en diciembre 2016. Anotar expresamente en esas listas a los países que se han visto involucrados y exhibidos como participantes en los escándalos “Panamá Papers” y “Paradise Papers”.

Adoptar las recomendaciones establecidas por la OCDE en su acción 3 del Proyecto BEPS⁴⁶, a fin de establecer criterios uniformes y claro respecto de la aplicación de los regímenes fiscales contra los paraísos fiscales, en México el REFIPRE y en España el TFI, denominados a nivel internacional el CFC; en el caso de España, sería recomendable extender la aplicación del régimen –de manera expresa con la reforma en la LIS correspondiente, a los paraísos fiscales, a efectos de que no quede ninguna duda respecto de la aplicación de dicho régimen a los paraísos fiscales.

Realizar procedimientos de revisión al cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas implicadas en los asuntos denominados “Panamá Papers” y “Paradise Papers”, mismos que, al menos en el discurso público, se están llevando a cabo, pero en aras de mejorar la percepción ciudadana y la confianza de la ciudadanía en las instituciones públicas, en ambos países, informar públicamente de los resultados alcanzados, respetando la legislación vigente en el manejo de información personal.

⁴⁵ OXFAM. *Op. Cit.*

⁴⁶ Enumeradas en el apartado 2.3 del presente trabajo.

BIBLIOGRAFÍA.

AZZARA, Thomas. Paraísos Fiscales del Mundo (Tax Havens of the World). Estados Unidos. 2003.

BETTINGER BARRIOS, Herbert. Paraísos Fiscales. Ediciones Fiscales Isef, S.A. México. 1997.

BRITTAİN CATLIN, William. Offshore: El Lado Oscuro de la Economía Global (Offshore: The Dark Side of the Global Economy). Farrar, Straus and Giroux. Estados Unidos. 2005.

CORNEZ, Arnold L. El Libro de Dinero Offshore (The Offshore Money Book). Contemporary Books. Estados Unidos. 2000.

GOLDSTEIN, Arnold. Paraísos Offshore (Offshore Havens). Garrett Publishing, Inc. Estados Unidos. 1995.

GÓMEZ DE SILVA, Guido. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Española. Fondo de Cultura Económica. México, 1995.

PALAN, Ronen. El Mundo Offshore (The Offshore World). Cornell University Press. Estados Unidos. 2003.

FUENTES:

AGENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA, página de internet:
<http://www.agenciatributaria.es>.

ALCALÁ PAZ, Ana María. Los Paraísos Fiscales y su Incidencia en el Régimen de Transparencia Fiscal Internacional 2012. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 de la página: <https://core.ac.uk/download/pdf/54223859.pdf>

DESAI, Mihir A. y otros. La Demanda por las Operaciones en Paraísos Fiscales (The Demand for Tax Haven Operations). Documento no publicado elaborado por la División de Inversión Internacional del Buró de Análisis Económico del Departamento de Comercio de los Estados Unidos, recuperado el 6 de octubre de 2016 de la página <http://www.people.hbs.edu/>.

Documento sin autor no publicado. ¡ENTÉRATE! Todos los detalles de Panamá Papers, investigación que involucra a funcionarios chavistas. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 en la página: <https://maduradas.com/enterate-todos-los-detalles-de-panama-papers-investigacion-que-involucra-a-funcionarios-chavistas/>

Documento sin autor no publicado. Qué es una Empresa Offshore y para qué sirve. Recuperado el 16 de noviembre de 2017 de la página: <https://inspiracion.org/justicia-economica/empresas-offshore>.

ERNST & YOUNG, documento titulado “Global Tax Alert. OECD Releases Final Reporto n CFC Rules under BEPS Action 3”, recuperado el 10 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.ey.com>.

MINISTERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA. Información consultada en la página de Internet: www.minhac.es/ief/investigacion/DerFinTrib/FiscInternac/salto.pdf.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO. “Tax Haven Criteria (Criterios de Paraísos Fiscales), documento recuperado el 6 de noviembre de 2017 y consultado en la dirección: www.oecd.org/document/23/0,2340,en_2649_201185_30575447_1_1_1_1,00.html

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.), presentación de la “Estrategia de la OCDE para combatir los Paraísos Fiscales y Regímenes Fiscales Nocivos”

OXFAM. Informe de Políticas de Oxfam: Las Guerras Fiscales, la Carrera a la Baja en la Fiscalidad Empresarial. Documento recuperado el 5 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.oxfam.org>

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Exposición de Motivos de la Iniciativa de Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014. Tomado de la página de Internet: www.diputados.gob.mx.

REVISTA PROCESO. Laporta fue Socio en una Offshore en Malta del Agente que Negoció el Traspaso de Neymar al PSG. Documento recuperado el 16 de noviembre de 2017 en la página: <http://proceso.com.mx/510907/laporta-fue-socio-en-una-offshore-en-malta-del-agente-negocio-traspaso-neymar-al-psg>.

REVISTA PROCESO. Marcial Maciel en el Edén (Fiscal). Documento recuperado el 16 de noviembre de 2017 en la página: <http://proceso.com.mx/510750/marcial-maciel-en-eden-fiscal>.

SALTO, Diego. Los Paraísos Fiscales como Escenarios de Elusión Fiscal Internacional y las Medidas Anti-Paraíso en la Legislación Española. Documento no publicado recuperado el 3 de noviembre de 2017 en la página de internet: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/ParaisosFiscales_DiegoSalto.pdf

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, página de internet: <http://sat.gob.mx>.

LEGISLACIÓN VIGENTE:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, documento recuperado el 1 de noviembre de 2017 en la página: <http://diputados.gob.mx>.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, documento recuperado el 10 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.boe.es>.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES, documento recuperado el 10 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.boe.es>.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, documento recuperado el 3 de noviembre de 2017 en la página: <http://www.boe.es>.

REAL DECRETO 1080/1991, documento recuperado el 6 de noviembre de 2017 en la página de internet: <http://www.boe.es>.