

temática

TIRANT **TL** TRIBUTARIO

Texto contraportada



tirant
lo blanch



978-84-1113-572-6



9 788411 135726

TL

Juan Jesús Martos García

Jurisdicciones no cooperativas
y paraísos fiscales



tirant
lo blanch



Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales

Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal

Juan Jesús Martos García



MINISTERIO
DE CIENCIA
E INNOVACIÓN

UNIÓN EUROPEA



FONDO EUROPEO DE
DESARROLLO REGIONAL

"Una manera de hacer Europa"



AGENCIA
ESTATAL DE
INVESTIGACIÓN



tirant
lo blanch

temática

TIRANT **TL** TRIBUTARIO

JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS Y PARAÍOS FISCALES

**Marco internacional y régimen jurídico
interno tras la Ley 11/2021 de medidas de
prevención y lucha contra el fraude fiscal**

TIRANT TRIBUTARIO

Directores:

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Consejo científico:

ANTONIA AGULLÓ AGÜERO

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra

IGNACIO CORRAL GUADAÑO

Director de la Escuela de Hacienda Pública

RAFAEL FERNÁNDEZ MONTALVO

Magistrado del Tribunal Supremo

AMPARO NAVARRO FAURE

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante

Procedimiento de selección de originales, ver página web:

www.tirant.net/index.php/editorial/procedimiento-de-seleccion-de-originales

JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS Y PARAÍOS FISCALES

Marco internacional y régimen jurídico
interno tras la Ley 11/2021 de medidas de
prevención y lucha contra el fraude fiscal

Director y Coordinador

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Autores

Daniel Casas Agudo	Alan S. Lederman, Esq.
Ernesto Eserverri	Juan López Martínez
Manuel Faustino	Eduardo Maria Piccirilli
Mercedes Fuster Gómez	Juan Jesús Martos García
María García Caracul	Luis Mochón López
María J. García-Torres Fernández	Bruno Trescher



tirant lo blanch
Valencia, 2021

Copyright © 2021

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito del autor y del editor.

En caso de erratas y actualizaciones, la Editorial Tirant lo Blanch publicará la pertinente corrección en la página web www.tirant.com.

© Juan Jesús Martos García (Dir. y Coord.)

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.S.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
www.tirant.com
Librería virtual: www.tirant.es
DEPÓSITO LEGAL:
ISBN: 978-84-1113-572-6

Si tiene alguna queja o sugerencia, envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia, por favor, lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro Procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: <http://www.tirant.net/Docs/RSC/Tirant.pdf>

Índice

PARTE PRIMERA
**CONCEPTO DE PARAÍDOS FISCALES Y DE JURISDICCIONES
NO COOPERATIVAS EN LAS INSTITUCIONES
INTERNACIONALES Y EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL**

Capítulo I
**PARAÍDOS FISCALES Y JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS EN
LA OCDE DURANTE LA PRIMERA DÉCADA DEL SIGLO XXI**

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1. INTRODUCCIÓN	21
2. COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL.....	22
3. CONCEPTO DE PARAÍDOS FISCALES.....	26
4. CONCEPTO DE RÉGIMENES PREFERENCIALES PERJUDICIA- LES.....	32
5. CONCEPTO DE PARAÍDOS FISCALES NO COOPERATIVOS. RE- ENFOQUE CONCEPTUAL Y ABANDONO DEL CRITERIO DE ACTIVIDAD SUSTANCIAL EN EL TERRITORIO	41
6. CONCEPTO DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. ESTÁN- DAR INTERNACIONAL BASADO EXCLUSIVAMENTE EN EL IN- TERCAMBIO PREVIA PETICIÓN	50
7. CONCLUSIONES.....	56

Capítulo II
**JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS: FORO
GLOBAL DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO
DE INFORMACIÓN Y PROYECTO BEPS**

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1. INTRODUCCIÓN	63
2. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE JURISDICCIONES NO COOPE- RATIVAS.....	65
2.1. Foro Global de transparencia e intercambio de información en materia fiscal	65
2.1.1. Intercambio de información previa petición	67
2.1.2. Intercambio automático de información.....	79

2.1.3. Estándar internacional en materia de transparencia fiscal e intercambio información	85
2.2. Proyecto BEPS	89
2.2.1. Intercambio automático de información: El informe país por país	93
2.2.2. Intercambio de información espontáneo.....	96
2.2.3. Revisión del concepto de Jurisdicción no cooperativa.....	97
3. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE REGÍMENES PREFERENCIALES PERJUDICIALES.....	98
3.1. La propiedad intelectual como nueva actividad económica susceptible de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales.....	104
3.2. El criterio de actividad sustancial en el territorio como nuevo factor clave	105
3.3. Mejora del factor clave transparencia. Intercambio espontáneo de información sobre acuerdos específicos con el contribuyente o <i>tax ruling</i>	112
4. VUELTA AL CONCEPTO ORIGINAL DE PARAÍSO FISCAL INTEGRADO DENTRO DE LAS JURISDICIONES NO COOPERATIVAS DEL PROYECTO BEPS.....	117
5. CONCLUSIONES.....	124

Capítulo III

JURISDICIONES NO COOPERATIVAS EN LA UNIÓN EUROPEA

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1. ANTECEDENTES.....	135
2. PROCEDIMIENTO Y CARACTERES DE LA LISTA DE PAÍSES Y TERRITORIOS NO COOPERATIVOS EN LA UE.....	137
3. MEDIDAS DEFENSIVAS	143
4. CRITERIOS PARA CONFORMAR LA LISTA DE LA UE. PRINCIPIOS DE BUENA GOBERNANZA	147
4.1. Transparencia	148
4.2. Equidad fiscal	150
4.3. Mínimos estándares del Proyecto BEPS de la OCDE	157
5. CONCLUSIONES.....	159

*Capítulo IV***PARAÍOS FISCALES EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL (1991-2021)**

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1. INTRODUCCIÓN	171
2. EL REAL DECRETO 1080/1991 Y LA LISTA CERRADA DE PARAÍOS FISCALES: 1991-2003	173
3. EL REAL DECRETO 116/2003 Y LA INCORPORACIÓN DEL MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA: 2003-2006 .	175
4. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 36/2006: 2006-2014.....	179
4.1. Mantenimiento del mecanismo automático de salida e incorporación del mecanismo de reentrada en la lista	179
4.2. Territorios de nula tributación	183
4.3. Territorios con los que existe un efectivo intercambio de información.....	186
5. LA LEY 26/2014 Y LOS CRITERIOS PARA REFORMAR LA LISTA (2015-2021)	190
5.1. La eliminación del mecanismo automático de salida y reentrada en la lista y la interpretación de la Dirección General de Tributos	191
5.2. Criterios para actualizar la lista	197
6. CONCLUSIONES.....	205

*Capítulo V***JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL. LA LEY 11/2021 DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL**

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1. INTRODUCCIÓN	213
2. DE PARAÍOS FISCALES A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	215
3. JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS HASTA QUE NO SE APRUEBE LA NUEVA LISTA. DE NUEVO EL REAL DECRETO 1080/1991	218
4. CONSECUENCIAS DEL ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS PARA ACTUALIZAR LA LISTA	223
4.1. Motivación de la inclusión de cada territorio o régimen preferencial.....	223
4.2. Previsibilidad y seguridad jurídica	224

5. CRITERIOS CONFORME A LOS QUE SE PODRÍA ACTUALIZAR LA LISTA	227
5.1. Territorios y países	228
5.1.1. Transparencia.....	228
5.1.2. Ausencia de actividad económica real.....	243
5.1.3. La existencia de baja o nula tributación	248
5.2. Regímenes fiscales perjudiciales	255
5.2.1. OCDE	256
5.2.2. Unión Europea	258
6. CONCLUSIONES.....	260

PARTE SEGUNDA
MEDIDAS DEFENSIVAS FRENTE A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

Capítulo VI
MEDIDAS DEFENSIVAS EN EL IRPF PREVISTAS PARA CAMBIOS DE RESIDENCIA

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

1. INTRODUCCIÓN	273
2. REQUISITOS PARA EXTENSIÓN TEMPORAL DE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE (ART. 8.2).....	276
2.1. Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa.....	276
2.2. Acreditación de la nueva residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa.....	278
2.3. Nacionalidad española	281
3. CONSECUENCIAS JURÍDICAS (ART. 8.2).....	285
3.1. Extensión quinquenal de la condición de contribuyente.....	285
3.2. Corrección de la doble imposición internacional	287
3.3. Imputación temporal.....	289
3.4. Regulación estatal del IRPF en los periodos en que amplía su condición de contribuyente.....	289
4. IMPUESTO DE SALIDA (ART. 95.BIS).....	290
4.1. Finalidad	290
4.2. Alcance restrictivo y contenido	292
4.3. Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa.....	295
4.4. Cambio de residencia a un Estado de la UE o del EEE.....	296
5. CONCLUSIONES.....	299

Capítulo VII

**MEDIDAS DEFENSIVAS EN EL IRPF Y EN EL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y
REGÍMENES ESPECIALES COMUNES EN AMBOS IMPUESTOS**

LUIS MOCHÓN LÓPEZ

1. INTRODUCCIÓN	308
2. LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	308
2.1. Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ...	309
2.1.1. Exención de los rendimientos del trabajo de asalariados expatriados.....	309
2.1.2. Régimen de excesos	313
2.1.3. Deducción por rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero.....	315
2.2. Medidas en el Impuesto sobre Sociedades.....	316
2.2.1. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español .	317
2.2.2. Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente	324
2.2.3. Deducción para evitar la doble imposición jurídica	325
2.2.4. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional	325
3. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.....	327
4. RÉGIMEN DE LOS PARTÍCIPES EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA.....	332
5. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR DERECHOS DE IMAGEN.....	337
6. EL “EXIT TAX” DEL ART. 95.bis DE LA LEY DEL IRPF	340
7. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN A SUS OPERACIONES CON JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS.....	341
8. CONCLUSIONES.....	342

Capítulo VIII
**MEDIDAS DEFENSIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE
 SOCIEDADES. RÉGIMEN GENERAL. VALORACIÓN
 Y MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS**

MARÍA JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ

1.	LA EXPANSIÓN INTERNACIONAL DE LA EMPRESA EN O A TRAVÉS DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	350
1.1.	Delimitación actual de los territorios considerados jurisdicciones no cooperativas	356
1.2.	Determinación de la residencia en jurisdicciones no cooperativas	359
2.	ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS: RENTA GRAVABLE EN LA BASE IMPONIBLE.....	368
2.1.	Ingresos obtenidos en jurisdicciones no cooperativas.....	369
2.1.1.	Exención de rentas obtenidas por establecimientos permanentes situados en jurisdicciones no cooperativas.....	372
2.1.2.	Reducción sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles	373
2.2.	Gastos deducibles	374
3.	INVERSIONES EMPRESARIALES EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	384
3.1.	Inversiones efectivas en jurisdicciones no cooperativas	384
3.2.	Inversiones en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas: Dividendos y ganancias patrimoniales	385
4.	FINANCIACIÓN EMPRESARIAL A TRAVÉS DE UNA EMPRESA RESIDENTE EN UNA JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA: REDUCCIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS.....	393
5.	EL TEST DE “MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS” COMO REFERENCIA ANTIFRAUDE EN LAS OPERACIONES CON JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS.....	394
6.	TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES RESIDENTES EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS QUE OPERAN EN ESPAÑA.....	406

Capítulo IX
**MEDIDAS DEFENSIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE
 SOCIEDADES: RÉGIMENES ESPECIALES**

DANIEL CASAS AGUDO

1.	INTRODUCCIÓN	413
2.	RÉGIMEN DE SOCIEDADES DE CAPITAL-RIESGO.....	418
3.	RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	426

4. RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES DE CANJE DE VALORES Y DE LAS OPERACIONES DE FUSIÓN, ABSORCIÓN Y ESCISIÓN TOTAL O PARCIAL.....	430
4.1. El régimen fiscal del canje de valores	432
4.2. La tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión.....	434
5. RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS.....	437
6. CONCLUSIÓN.....	445

Capítulo X

MEDIDAS DEFENSIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

MARÍA GARCÍA CARACUEL

1. INTRODUCCIÓN.....	449
2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL PAGADOR DE RENTAS Y EL DEPOSITARIO O GESTOR DE BIENES (ART. 9.3 TRLIRNI Y art. 41.5 LGT).....	453
2.1. El responsable solidario en el IRNR	453
2.2. Motivación de la inclusión de cada territorio o régimen preferencial.....	457
3. EXCLUSIÓN DE EXENCIONES (Art. 14 TRLIRNR).....	459
4. TRIBUTACIÓN COMPLEMENTARIA POR LA TRANSFERENCIA DE RENTAS DESDE EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA CASA MATRIZ (Art. 19.3 TRLIRN).....	464
5. REGÍMENES ESPECIALES.....	467
5.1. Entidades en régimen de atribución de rentas sin presencia en España que obtengan renta en nuestro territorio (Art. 39.2 TRLIRNR)	467
5.2. Gravamen especial sobre bienes inmuebles (Arts. 40 a 45 TRLIRNR)	471
5.2.1. Origen del Gravamen especial	472
5.2.2. Marco jurídico actual.....	476
6. EXCLUSIÓN DE LA OPCIÓN DE TRIBUTACIÓN SEGÚN LA NORMATIVA DEL IRPF PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE	480
7. CONCLUSIONES.....	484

Capítulo XI
**MEDIDAS DEFENSIVAS GENERALES PARA LUCHAR
 CONTRA EL FRAUDE Y LA ELUSIÓN FISCAL.
 OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA**

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ

1.	INTRODUCCIÓN	489
2.	DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS Y OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	496
3.	LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	504
4.	DECLARACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA	523
5.	CONCLUSIONES	544

Capítulo XII
**LÍMITES A LAS MEDIDAS ANTI PARAÍSO. PRINCIPIOS DE
 PROPORCIONALIDAD, NO DISCRIMINACIÓN Y LIBRE
 CIRCULACIÓN DE CAPITAL Y ESTABLECIMIENTO**

ERNESTO ESEVERRI

1.	INTRODUCCIÓN	553
2.	LA CUARENTA FISCAL O EL GRAVAMEN PERSEGUIDOR	557
	2.1. La prolongación en el tiempo de la condición de contribuyente..	559
	2.2. La presunta debilidad del mandato de la norma y el principio de no discriminación	561
3.	EL GRAVAMEN A LA SALIDA	566
	3.1. Los impuestos a la salida en la jurisprudencia del TJUE.....	570
	3.2. Si el cambio de residencia se hace a una jurisdicción no cooperativa, ¿sería aceptado el gravamen a la salida?.....	576
4.	DECLARACIÓN DE ACTIVOS EN EL EXTRANJERO.....	579
	4.1. Los casos que confirman la desproporción de la medida.....	584
	4.2. La desproporción.....	588

PARTE TERCERA
**PARAÍSO FISCALES Y DE JURISDICCIONES NO
 COOPERATIVAS EN EL DERECHO COMPARADO**

Capítulo XIII
**ESTADOS CON FISCALIDAD PRIVILEGIADA Y ESTADOS
 O TERRITORIOS NO COOPERATIVOS EN FRANCIA**

BRUNO TRESCHER

1. INTRODUCCIÓN	593
2. LA NOCIÓN DE ESTADO CON FISCALIDAD PRIVILEGIADA: EL PARAÍSO FISCAL “A LA FRANCESA”	595
3. DISPOSICIONES PARA COMBATIR LA OPTIMIZACIÓN FISCAL DE LAS EMPRESAS	597
3.1. Presunción del carácter ficticio de toda remuneración pagada en un Estado con fiscalidad privilegiada (art. 238 A del CGI).....	598
3.2. Imposición de los resultados de una filial establecida en un Estado con un régimen fiscal privilegiado (art. 209 B del CGI).....	599
3.3. Disposición francesa contra las transferencias de beneficios.....	601
3.3.1. Consagración de una presunción de transferencia de beneficios en el art. 57 del CGI	601
3.3.2. El refuerzo constante de la obligación por parte de las empresas de aportar documentación	603
4. DISPOSICIONES PARA COMBATIR LA OPTIMIZACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS	605
4.1. Mecanismo antievasión en caso de participaciones en entidades extranjeras con un tratamiento fiscal privilegiado (art. 123.bis del CGI).....	605
4.2. Imposición de las sociedades de artistas (art. 155 A del CGI)	609
4.3. Imposición a tanto alzado de los no residentes que disponen de vivienda en Francia (art. 164 C del CGI)	613
4.4. El <i>exit tax</i> “made in France” (art. 167.bis CGI)	615
4.5. Imposición del 3% sobre el valor de los bienes inmuebles poseídos en Francia a través de entidades jurídicas establecidas en jurisdicciones opacas (arts. 990 D a G del CGI).....	617
5. ESTADOS O TERRITORIOS NO COOPERATIVOS	619
5.1. Concepto	619
5.2. Consecuencias	620

Capítulo XIV
PARAÍOS FISCALES EN ITALIA

EDUARDO MARIA PICCIRILLI

1.	INTRODUCCIÓN	627
2.	PARAÍOS FISCALES EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO	630
	2.1. Residencia fiscal en un paraíso fiscal.....	635
	2.2. Las Controlled Foreign Companies.....	639
	2.3. Precios de transferencia	643
3.	EL ABUSO DEL DERECHO. UN BALUARTE CONTRA LOS PARAÍOS FISCALES.....	645
4.	CONCLUSIONES.....	653

Capítulo XV
**LOS PARAÍOS FISCALES EN PORTUGAL: LAS JURISDICCIONES
CON RÉGIMEN FISCAL CLARAMENTE MÁS FAVORABLE**

MANUEL FAUSTINO

1.	INTRODUCCIÓN	659
	1.1. Antecedentes.....	659
	1.2. Contexto actual	663
2.	LISTAS	675
	2.1. Lista de países, territorios o regiones con régimen fiscal claramente más favorable.....	675
	2.2. La lista de las jurisdicciones offshore del Banco de Portugal, asimiladas por las autoridades tributarias a “jurisdicciones de fiscalidad privilegiada”	677
3.	MEDIDAS DE DEFENSA ADOPTADAS POR PORTUGAL	679
	3.1. LGT.....	679
	3.2. Impuestos sobre la renta	684
	3.2.1. IRS	684
	3.2.2. IRC.....	692
	3.2.3. Estatuto de los beneficios fiscales (EBF)	703
	a) Fondos de inversión	704
	b) Ganancias y pérdidas patrimoniales.....	706
	c) Zonas Francas	707
	d) Impuesto Municipal sobre Inmuebles (IMI)	707
	e) Rentas relacionadas con la gestión forestal	707
	f) Reorganización de empresas como resultado de operaciones de reestructuración o acuerdos de cooperación	708
	g) Rehabilitación urbana.....	709
	3.3. Impuestos sobre el patrimonio.....	710

3.3.1. Impuesto Municipal sobre la Transmisión de Inmuebles (IMT)	710
3.3.2. Impuesto Municipal Sobre Inmuebles (IMI) y Adicional al Impuesto Municipal sobre Inmuebles (AIMI)	711
a) El inicio de tributación.....	711
b) Tipos de tributación.....	712
c) Medidas defensivas en AIMI.....	712
3.3.3. Impuesto del timbre.....	713
3.4. Régimen General de las Infracciones Tributarias (RGIT)	714
4. CONCLUSIÓN.....	715

Capítulo XVI
**MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL
INTERNACIONAL EN LOS ESTADOS UNIDOS**

MERCEDES FUSTER GÓMEZ

ALAN S. LEDERMAN, ESQ.

1. INTRODUCCIÓN	720
2. MEDIDAS FRENTE A LOS EVASORES EXTRANJEROS CON ACTIVOS EN LOS EEUU	724
2.1. Exigencia de información de las Limited Liability Companies unipersonales (LLC unipersonales) constituidas con capital extranjero: la cumplimentación del Modelo 5472	724
2.2. Información sobre el beneficiario último de la inversión	726
2.3. <i>Intergovernmental Agreements</i> (IGAs) para la implementación de FATCA.....	729
2.4. Negativa de EEUU a la firma del Multilateral <i>Competent Authority Agreement</i> (MCAA) y a la adopción del <i>Common Reporting Standard</i> (CRS) de la OCDE.....	731
2.5. Tratados y Convenios internacionales para obtener información “a petición”	733
2.6. Procedimiento <i>John Doe summons</i> (requerimientos “Fulano de Tal”) para identificar a los extranjeros desconocidos	734
3. MEDIDAS FRENTE A LOS EVASORES ESTADOUNIDENSES.....	736
3.1. Preferencia por la FATCA y los <i>Intergovernmental Agreements</i> (IGAs) frente al <i>Common Reporting Standard</i> (CRS) de la OCDE	736
3.2. Obtención de información mediante los Formularios 8938, 5471, 8865, 8858, 3520, 8621 y el <i>Foreign Bank Account Report</i>	739
3.3. Regularización tributaria a través de los <i>Voluntary Disclosure Program</i>	742
3.4. Premios para los denunciantes de infracciones tributarias.....	745

3.5. Programa fiscal para los bancos suizos	746
3.6. Procedimiento <i>John Doe summons</i> (requerimientos “Fulano de Tal”) contra evasores estadounidenses	747
3.7. Cláusulas de intercambio de información previstas en los Convenios para evitar la doble imposición y en los Acuerdos de intercambio de información	749
3.8. Grupo J5 o <i>Joint Chiefs and Global Tax Enforcement</i>	749
4. CONCLUSIÓN	750

PARTE PRIMERA

**CONCEPTO DE PARAÍOS
FISCALES Y DE JURISDICCIONES
NO COOPERATIVAS EN
LAS INSTITUCIONES
INTERNACIONALES Y EN EL
ORDENAMIENTO ESPAÑOL**

Capítulo I

Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas en la OCDE durante la primera década del siglo XXI¹

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA
Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL. 3. CONCEPTO DE PARAÍOS FISCALES. 4. CONCEPTO DE REGÍMENES PREFERENCIALES PERJUDICIALES. 5. CONCEPTO DE PARAÍOS FISCALES NO COOPERATIVOS. REENFOQUE CONCEPTUAL Y ABANDONO DEL CRITERIO DE ACTIVIDAD SUSTANCIAL EN EL TERRITORIO. 6. CONCEPTO DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. ESTÁNDAR INTERNACIONAL BASADO EXCLUSIVAMENTE EN LA INTERCAMBIO PREVIA PETICIÓN. 7. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

En la Fiscalidad internacional se presentan realidades comunes a diferentes países que resultan convenientes delimitarlas. Acotarlas y llegar a un consenso para alcanzar un concepto internacionalmente aceptado puede resultar complejo por la diversidad de actores e intereses en juego, así como el periodo histórico al que nos referamos, caracterizado cada uno de ellos por sus propios criterios políticos dominantes y por la experiencia acumulada.

Algunas instituciones internacionales trabajan con el ánimo de superar las discrepancias entre Estados y alcanzar una unidad conceptual globalmente aceptada que permita implementar medidas coordinadas de forma conjunta en múltiples jurisdicciones.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia; y en el seno del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326).

Los primeros trabajos relevantes internacionalmente sobre competencia fiscal perjudicial surgieron en la OCDE a finales del siglo XX y se desarrollaron en la primera década del siglo XXI. Durante ese tiempo se produjo un reenfoque conceptual que hizo que se trasladara el foco de sus actuaciones pasando de los paraísos fiscales, a los paraísos fiscales no cooperativos y, posteriormente, a las jurisdicciones no cooperativas.

En este capítulo analizaremos como se formularon originalmente estos conceptos y el de régimen preferencial perjudicial, estrechamente vinculado a los anteriores. Conocerlo resulta esencial para estar en disposición de comprender las diferentes reformas que se sucedieron en la regulación española y en la de otros países de nuestro entorno durante aquella época, así como la revisión conceptual que se produjo posteriormente, en la segunda década del siglo XXI, en el marco de los trabajos del Foro global de transparencia e intercambio de información y del Proyecto BEPS.

2. COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL

La OCDE viene actuando de forma muy activa desde la última década del siglo XX frente al problema de la competencia fiscal desleal entre jurisdicciones. Detectó que la naturaleza móvil de ciertas bases imponibles, en un contexto marcado por la globalización y el desarrollo tecnológico, hace muy fácil su traslado a otro territorio, buscando eludir su tributación en el país de origen.

Así surgió el informe “*Harmful Tax Competition: an emerging global Issue*”, publicado en 1998², cuyo propósito era asegurar la integridad de los sistemas fiscales, abordando los problemas que surgen a causa de la existencia de ciertos territorios y Estados que aplican prácticas fiscales lesivas relacionadas con actividades financieras y otras también de naturaleza móvil. Políticas y medidas cuestionables, consideradas como competencia fiscal desleal, que conlleva la erosión de bases imponibles de otros territorios.

² En adelante nos referiremos a este trabajo como el “Informe OCDE 1998”. Surgió como respuesta a la solicitud de los Ministros de los Estados miembros para adoptar medidas que contrarrestarán estas prácticas fiscales lesivas.

Bien es cierto que un territorio que gravase la renta de forma general pero con un tipo efectivo bajo o nulo, menor que otros, no tenía por qué estar practicando una competencia fiscal lesiva. La OCDE no pretendía sugerir que se impusiera un tipo efectivo mínimo sobre la renta, por debajo del cual, se incurriera en una práctica fiscal perniciosa.

Entendía que no toda competencia fiscal entre territorios es mala, más al contrario, consideraba que bajo ciertas premisas puede provocar bajadas impositivas en las jurisdicciones que, a su vez, atraigan inversiones económicas reales e incentiven un mayor desarrollo del comercio internacional y del crecimiento económico mundial.

Sin embargo, algunos territorios diseñaban sus sistemas fiscales con una tributación baja o nula para atraer rentas móviles del exterior (procedentes de servicios financieros y de otras actividades móviles) y simultáneamente, acentuaban esa atracción mediante otros rasgos que contribuían a eludir la tributación de esas rentas en el país de residencia de su titular. Esta segunda consecuencia es la que determinaría que este grupo de territorios estuviera practicando una competencia fiscal perniciosa.

Como consecuencia, el Informe OCDE 1998 denunciaba la existencia de *free riders*, contribuyentes que acaban beneficiándose de una baja o nula tributación en los territorios que ejercen este tipo de competencia y, por otro lado, siguen disfrutando de los servicios públicos que les proporciona su país de residencia, pero eso sí, sin contribuir adecuadamente a su financiación, al eludir la tributación que les correspondería³.

Estos procesos erosionan las bases imponibles y la recaudación de los Estados que prestan esos servicios públicos que, ante el riesgo de fuga de las rentas y la incapacidad para combatirla unilateralmente, pueden verse inducidos a una carrera fiscal a la baja, anulando o reduciendo sensiblemente su tributación⁴; y como consecuencia, para

³ Informe OCDE 1998, pág. 14.

⁴ Así, algunos Estados reaccionaron reformando su impuesto sobre la renta para configurarlo de forma dual, ofreciendo un tratamiento más ventajoso a este tipo de rentas. Al respecto, puede consultarse MARTOS GARCÍA, J. J. *El IRPF dual. Análisis constitucional*, Tirant lo Blanch, 2014.

compensar esta falta de ingresos, pueden verse abocados a una reestructuración de la distribución de la carga fiscal entre sus contribuyentes, sobrecargando fuentes de riqueza como el trabajo, la propiedad o el consumo, como tempranamente anticipó OWENS⁵. Este fenómeno, acentuado por la globalización, coarta el libre diseño de los sistemas tributarios atendiendo a los principios constitucionales de igualdad y capacidad económica, y con ello, dificulta la redistribución de la riqueza, como ha sido reiteradamente denunciado⁶.

Esta competencia fiscal perniciosa que ejercían numerosos territorios podía poner en riesgo la integridad de los sistemas fiscales y el propósito de los trabajos de la OCDE era evitarlo, garantizando para ello unas reglas de juego justas (*level playing field*) en el panorama tributario internacional⁷.

En todo caso, llama la atención el alcance limitado de la lucha contra la competencia fiscal lesiva. El Informe OCDE 1998 se centraba en la imposición sobre la renta e ignoraba la imposición indirecta. La existencia de regímenes especiales en el IVA, en los impuestos espe-

⁵ OWENS, J. “Emergin issues in tax reform: the perspective of an international bureaucrat” *Tax Notes International*, vol. 15, n° 25, 1997.

⁶ En términos similares CAAMAÑO ANIDO Y CALDERÓN CARRERO “Globalización económica y poder tributario ¿hacia un nuevo derecho tributario?” *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 114, 2002; CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria” *Crónica Tributaria*, n° 109, 2003; y en “Sistema Tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica” *Nueva Fiscalidad*, n° 9, 2007; IBÁÑEZ MARSILLA, S. “La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las foreign sales corporations” *Crónica Tributaria*, n° 113, 2004; CALDERÓN CARRERO, La incidencia de la globalización en las configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI, IEF, Documentos n° 20, 2006; MARTOS GARCÍA, J. J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Thomson-Aranzadi, 2007; VIDART ARAGÓN, J. y CARVAJO VASCO, D. *Aplicación práctica de las cuestiones más novedosas de las reformas del IRPF*, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007, pág. 56. CHECA GONZÁLEZ, C. “Globalización económica y principios tributarios” *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, n° 22, 2010.

⁷ Así surge en el Informe OCDE 1998 la expresión *level playing field* —págs. 9, 55, 56, 65 y 70— tan utilizada desde entonces por la OCDE, por el Foro Global de tributación y, tras su reestructuración, por el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales, siendo objetivo último de sus trabajos.

ciales o en los derechos aduaneros quedaba fuera del alcance de este informe y de los trabajos de la OCDE en la materia.

Además, el tratamiento fiscal benévolo debía recaer sobre rentas procedentes de una actividad móvil, como las actividades financieras y ciertas prestaciones de servicios, incluyendo la cesión de intangibles. Por tanto, se descartaban actividades encuadradas en otros sectores económicos que no eran consideradas móviles (por ejemplo, inversiones directas en inmuebles)⁸.

El Informe OCDE 1998 recomendó la creación del Foro de competencia fiscal perjudicial, convirtiéndose en el órgano responsable de evaluar las medidas fiscales existentes en cada territorio en esta materia y de formular propuestas para combatirlas.

Además, le marcó las directrices a seguir. En primer lugar, detectar que territorios llevaban a cabo competencia fiscal perniciosa. En segundo, contactar con ellos y promover el abandono de este tipo de prácticas, asistiéndolos técnicamente para que pudieran acometer las correspondientes reformas. Finalmente, elaborar una serie de medidas defensivas frente a estos para que los Estados miembros de la OCDE las aplicasen de forma coordinada en caso de que no llevasen a cabo las acciones correctoras sugeridas.

Para poder implementarlas, el Informe OCDE 1998 estableció los criterios para determinar cuándo se ejercía competencia fiscal desleal, distinguiendo **2 grupos de territorios: paraísos fiscales y regímenes preferenciales perniciosos** en otras jurisdicciones que no tienen la consideración de paraísos fiscales.

La causa de esta distinción se justificaba por el distinto interés que tendría cada grupo para combatir la competencia fiscal perniciosa.

La OCDE entendía que los paraísos fiscales no establecían un tributo sobre la renta o, en su caso, era meramente nominal, ofreciéndose además como lugares propicios para que contribuyentes de otros territorios escapasen de los impuestos en sus países de residencia, contribuyendo activamente a la pérdida de ingresos.

Financiaban sus servicios públicos por otras vías distintas a los impuestos sobre la renta y, por ese motivo, la OCDE presumía que no

⁸ Informe OCDE 1998, pág. 8.

tendrían interés en tratar de frenar la carrera fiscal a la baja respecto a estos tributos, por lo que consideraba poco probable que estos territorios cooperaran espontáneamente en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa.

Por el contrario, en el caso de los países que obtenían una cantidad significativa de ingresos del gravamen sobre la renta, pero que a su vez tenían ciertos regímenes preferenciales que podían ser potencialmente nocivos, la OCDE entendía que ante el riesgo de que la propagación de la competencia fiscal perniciosa acabará dañando su recaudación, sería más probable que tuviesen una predisposición favorable a abordar este problema y acordar acciones concertadas⁹. Es por ello que entendía que en los países miembros de esta institución el fenómeno de la competencia fiscal perniciosa debía combatirse atendiendo al estudio de los posibles regímenes fiscales preferenciales perjudiciales, partiendo de la premisa de que ninguno de ellos era un paraíso fiscal.

Como consecuencia, el Informe OCDE 1998 formuló algunas recomendaciones comunes a ambos tipos de territorios y otras específicas para cada uno de ellos, atendiendo a las diferencias expuestas; recomendaciones diversas que incluían medidas defensivas para que los Estados las aplicasen en caso de no se llevasen a cabo las acciones correctoras sugeridas para dejar de ejercer una competencia fiscal perjudicial.

3. CONCEPTO DE PARAÍOS FISCALES

La delimitación inicial de paraísos fiscales y regímenes fiscales perniciosos fue similar, aunque no idéntica¹⁰.

Factores tributarios. En ambos casos, el primer paso era constatar la presencia de, al menos, 2 factores tributarios. Los dos conceptos exigían un requisito de entrada, factor clave imprescindible aunque

⁹ Informe OCDE 1998, pág. 20

¹⁰ ROY ROHATGI apuntó que “Los regímenes preferenciales perniciosos son las prácticas de paraísos fiscales de los estados miembros de la OCDE”, en *Principios Básicos de la Tributación Internacional*, Legis, 2008, pág. 584.

no suficiente; y otro adicional de entre tres. A los 4 los llamó factores clave.

Factor tributario imprescindible

I. El factor clave imprescindible para los paraísos fiscales era que no hubiera tributos sobre la renta o fueran meramente nominales (*No or only nominal taxes*).

Respecto a la inexistencia de un tributo no se planteaban problemas para constatarlo. Sin embargo, si pueden presentarse al tratar de determinar si, existiendo, es meramente nominal. Nos encontraríamos en uno de estos casos cuando en su formulación inicial grave el beneficio pero, posteriormente, restrinja notablemente su alcance y/o concurren beneficios fiscales, que hagan que la tributación final sea muy cercana a cero. Al incluirlas se pretendía que no existiera un incentivo para que las jurisdicciones de nula tributación modificaran su regulación para pasar a tener un tipo efectivo cercano a cero, con el ánimo de evitar su calificación como paraísos fiscales.

Concurrencia de un segundo factor tributaria entre los tres siguientes:

II. Ausencia de un intercambio efectivo de información con otras Administraciones tributarias.

Este factor se encuentran íntimamente relacionado con el siguiente, la falta de transparencia. Ambos son especialmente problemáticos dado que ofrecen la opacidad necesaria para que la Administración del país de residencia del contribuyente pueda aplicar adecuadamente sus tributos y, en su caso, detectar y perseguir las rentas no declaradas.

La OCDE formuló entre 2000 y 2004 una serie de directrices, bajo la forma de “*notas de aplicación*”, que desarrollaban los factores clave de los regímenes preferenciales potencialmente perniciosos y contribuían a identificarlos¹¹. Una parte del contenido de estas notas de desarrollo podían ser extrapolables a los paraísos fiscales, y tomán-

¹¹ Las diferentes notas fueron compiladas y publicadas en 2004 por la OCDE “Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, Centre for Tax Policy and Administration”.

dolas como referencia, pueden existir motivos legales o administrativos que impidan que el territorio intercambie información de forma efectiva cuando:

- a) No disponga de instrumentos jurídicos adecuados que permitieran ese intercambio oportuno de información con otras jurisdicciones. En concreto, la falta de Acuerdos o Tratados internacionales tributarios.
- b) Existan limitaciones notables a la información a intercambiar establecidas en los propios Acuerdos o Tratados internacionales, reduciendo sensiblemente su efectividad.

Los Acuerdos o Tratados internacionales pueden establecer cláusulas que restrinjan el intercambio a la información que sea relevante fiscalmente para el Estado requerido; o solo en relación a ciertos delitos pero no por motivos estrictamente fiscales; o que prevea la imposibilidad de recabar y/o compartir información debido a la protección de la confidencialidad.

- c) Existan limitaciones notables a la información a intercambiar que procedan de la propia regulación interna. En estos casos, los órganos de la administración tributaria carecen del poder necesario para poder recabar dicha información y, en consecuencia, no pueden intercambiarla con otras Administraciones en virtud de Acuerdos o Tratados internacionales

Así, la regulación interna puede amparar a las instituciones financieras para que no proporcionen a las autoridades fiscales información sobre sus clientes. El ejemplo por antonomasia es el reconocimiento legal del derecho al secreto bancario, pero también hay otras medidas de corte similar, como que no se conozca realmente quien es el titular de una sociedad, admitiendo que se constituyan entidades en la que los títulos de participación en el capital sean al portador, desconociéndose quiénes son realmente sus propietarios.

Incluso regulaciones que no obligan a la entidades a llevar una contabilidad y conservar justificantes de los datos declarados.

- d) Finalmente, disponiendo de instrumentos jurídicos adecuados para el intercambio de información, la Administración no atienda los requerimientos de otras Administraciones por falta de medios o de voluntad real; o lleve a cabo prácticas dilatorias

que haga que la información enviada no sea recibida de forma oportuna o, en su caso, enviándola a tiempo, resulte incompleta o incorrecta.

III. Falta de transparencia

En algunas regulaciones puede parecer formalmente que se someten a gravamen ciertas rentas, pero sin embargo, finalmente no son gravadas o, en caso de serlo, se hacen de forma muy reducida, sin que este hecho sea público.

También es posible que un territorio no disponga de una precisa regulación de control de la aplicación de los tributos o, pese a disponer de ella, habitualmente la Administración no compruebe o inspeccione. En estos casos, la ausencia de control real, ya sea por falta de regulación o por una práctica administrativa laxa, aparece como un incentivo implícito para que los contribuyentes no cumplan con las leyes tributarias.

La consecuencia en estos casos es que se induce a error a otras Administraciones para aplicar adecuadamente sus tributos y para que adopten medidas defensivas. Al presumir que las rentas son gravadas en otras jurisdicciones, cuando de facto no lo son, les aplicaría beneficios fiscales internos para evitar la doble imposición y/o evitarían las correspondientes medidas antielusivas.

IV. No se exige que la entidad desarrolle una actividad económica sustancial en el territorio para verse favorecido por el marco fiscal y legal en general, bastando la mera constitución formal o registral.

La ausencia del requisito de una actividad económica sustancial en el territorio permite la atracción de fondos por motivos exclusivamente impositivos, favoreciendo la elusión en los países de origen. Induce a considerar que el territorio que lo aplica no ofrece ventajas económicas suficientes para atraer actividades económicas sustantivas y utiliza este rasgo como ventaja competitiva, atrayendo artificialmente bases imponibles que en realidad no se han generado allí¹².

¹² MALDONADO GARCÍA-VERDUGO señaló que efectos prácticos, en la OCDE pronto se asimiló este criterio de falta de actividad sustancial con el criterio de estancamiento previsto para los regímenes preferenciales. Según esta autora,

Factores no tributarios. Además de estos factores tributarios, el informe OCDE 1998 también señaló que debían tenerse presente otros de naturaleza no impositiva. Llamó la atención sobre aquellos territorios con estrechos vínculos con algún Estado que no es un paraíso fiscal y que se benefician sin costo de la infraestructura diplomática, financiera y de seguridad proporcionadas por éste.

Dentro de esta categoría de factores no tributarios, destaca la estabilidad política, jurídica y económica¹³. La estabilidad garantiza que no se llevarán a cabo futuras expropiaciones o reformas legislativas radicales que eleven súbitamente impuestos o que cambien el marco favorable para el no residente. Cuando un territorio carece de un marco institucional sólido y no ofrece seguridad jurídica, política y económica, generalmente no obtendrá beneficios al convertirse en un paraíso fiscal ya que carecerá del atractivo suficientemente y no tendrá mucho impacto en la atracción de capital extranjera¹⁴.

Otro indicio no tributario, ausente en el Informe OCDE 1998 pero que también ha sido tradicionalmente considerado en la literatura científica, es que goce de un sector financiero importante y sobredimensionado en comparación con el resto de la economía del país¹⁵. El

aunque a efectos teóricos el criterio a tener en cuenta era la falta de actividad sustancial, a efectos prácticos y para evitar agravios, cuándo se pasaba a determinar si una jurisdicción cumplía con éste se analizaba en realidad si se cumplía el criterio de estanqueidad. En “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos Instituto Estudios Fiscales*, nº 1, 2002.

¹³ DOGGART, C., *Tax havens and their uses. EIU special report*, Economist intelligence unit ltd. Publications, London, 1979, págs. 1-2; DHARMAPALA, D. “Which countries become tax havens?”, *Journal of Public Economics*, vol. 93, nº 9-10, 2009, pág. 1064; MOERMAN, S., “The Main Characteristics of Tax Havens”, *International Tax Review*, vol. 27, nº 10, 1999, pág. 375; SALTO VAN DER LAAT, D., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, nº 93, 2000.

¹⁴ DHARMAPALA, D. “Which countries become tax havens?”, *Journal of Public Economics*, vol. 93, nº 9-10, 2009, pág. 1058.

¹⁵ EDWARDS, C. y MITCHELL, D. J., *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend it*, CATO Institute, 2008, pág. 160; GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers - An Overview, (A report to the Commissioner of Internal Revenue the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy))*, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, 1980, págs. 17-18;

motivo radica en que la mayoría de los paraísos fiscales fomentan las actividades bancarias extraterritoriales y establecen regímenes legales distintos para residentes y no residentes, siendo muy atractivo para estos últimos¹⁶.

Estos indicios no tributarios fueron tenidos en cuenta en la fase de elaboración de la primera lista de paraísos fiscales. El motivo esencial es que la OCDE tenía unos recursos limitados, de manera que no podía hacer un análisis exhaustivo del marco regulatorio de todos y cada uno de los territorios del planeta. Por ello, previamente descartó a aquellos cuyos factores no tributarios los hacía poco relevantes para dañar bases imponibles de otros Estados, pese a que cumplieran con los criterios para considerar que llevaban a cabo prácticas fiscales perniciosas.

Además, hubo un tercer grupo de territorios que quedaron fuera de esta primera lista de paraísos fiscales de la OCDE. En concreto seis, que cumplían con los criterios para ser calificados como tales (factores tributarios y no tributarios) pero que, sin embargo, se comprometieron formalmente a modificar su regulación para dejar de tener esta consideración.

Así, esa esperada primera lista de paraísos fiscales apareció en el Informe OCDE “*Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*”, publicado en 2000¹⁷, y estaba formada por 35 jurisdicciones que, además de incumplir los criterios establecidos, aún no se habían comprometido a modificar su regulación para dejar de hacerlo¹⁸.

MOERMAN, S., “The Main Characteristics of Tax Havens”, *International Tax Review*, vol. 27, n° 10, 1999, págs. 371-373.

¹⁶ FERRE NAVARRETE, M., “Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso”, en AAVV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 1659.

¹⁷ En adelante, Informe OCDE 2000.

¹⁸ Contenía islas situadas en el centro y sur de América, en los océanos Índico y Pacífico, las islas del Canal Británicas; pequeños Estados europeos (Andorra, Mónaco, Liechtenstein y Gibraltar), americanos (Belice y Panamá) y un solo un Estado en el Golfo Pérsico (Bahrein) y otro en África (Liberia).

4. CONCEPTO DE RÉGIMENES PREFERENCIALES PERJUDICIALES

Según el Informe OCDE 1998 para que un régimen sea preferencial debe ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país. Este es el aspecto crucial y no la comparación con los principios aplicados en otros países. Por tanto, y a modo de ejemplo, si en un país no existe una figura impositiva que grave el beneficio de las sociedades, no se puede considerar que sea un régimen preferencial no someter a gravamen los intereses financieros o los dividendos obtenidos por aquellas¹⁹.

El privilegio fiscal se puede manifestar de diferentes formas: una conformación de la base artificial que arrojará una cuantía sensiblemente inferior a la renta real, una minoración de tipos de gravamen, el establecimiento de deducciones o bonificaciones en la cuota del impuesto, un acuerdo privado con el contribuyente que le reduzca la tributación, etc. Cualquiera de estos mecanismos, individual o conjuntamente aplicados, supone un tratamiento más benévolo respecto al que correspondería conforme al régimen general de tributación en ese país.

El Informe OCDE 1998 consideraba que no todo régimen preferencial era perjudicial. Para constatar esta calificación había que hacer una triple comprobación: a) Que recaiga sobre rentas que proceden de actividades de naturaleza móvil. b) Que sea potencialmente pernicioso. c) Que los efectos económicos que provoca sean realmente lesivos.

a) Recae sobre rentas que proceden de actividades de naturaleza móvil

Los trabajos sobre competencia fiscal perjudicial se centraron en la imposición sobre la renta e ignoraban la existencia de posibles privilegios en la imposición sobre el consumo. La existencia de regímenes

¹⁹ Informe OCDE 1998, págs. 19-20; También en el Informe OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report, (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), pág. 21.

especiales en el IVA, en los impuestos especiales o en los derechos aduaneros quedaba fuera de su alcance.

Pero además, como hemos indicado previamente, la renta objeto de tratamiento fiscal preferencial debía proceder de una actividad de naturaleza móvil, como los servicios financieros y otras prestaciones de servicios, incluyendo la cesión de intangibles²⁰.

A juicio de la OCDE, los regímenes fiscales preferenciales que tuvieran como objeto actividades que no fueran de naturaleza móvil, se aplicarían sobre bases imponibles que no serían fácilmente trasladables y, en consecuencia, no serían susceptibles de provocar competencia fiscal perjudicial, quedando fuera de las evaluaciones. Entre estos estarían los diseñados para atraer inversiones en inmuebles, fábricas y bienes de equipo.

Un ejemplo a nivel nacional sería el régimen previsto en los arts. 48 y 49 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, para entidades que tienen como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, y siempre que cumplan una serie de requisitos. El beneficio fiscal consiste en una bonificación fiscal del 85% de estas rentas, convirtiéndolo en un régimen fiscal preferencial. Sin embargo, la naturaleza de esta actividad no es móvil. Requiere invertir en inmuebles situados en el territorio español, activo que generaría las rentas beneficiadas fiscalmente; no otro tipo de rentas. En consecuencia, conforme al criterio establecido, no provoca una competencia fiscal perjudicial²¹.

El Informe OCDE 2000 formuló la primera lista formada por 47 regímenes fiscales potencialmente lesivos en Estados miembros de la OCDE. Agrupó las actividades económicas móviles en las siguientes categorías²²: Seguros, financiación y arrendamiento finan-

²⁰ Informe OCDE 1998, pág. 8.

²¹ Tampoco lo sería el art. 63.2.b) de la ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que habilita a un extranjero de la UE a residir en España si realiza una adquisición de bienes inmuebles por valor igual o superior a 500.000 euros. En este caso sería un régimen preferencial, pero su naturaleza no sería fiscal, dado que privilegio otorgado es la concesión de la residencia administrativa, por lo que también quedaría excluido.

²² Informe OCDE 2000, págs. 12 a 14.

ciero (leasing), gestoras de fondos²³, banca, sedes sociales²⁴, centros de distribución²⁵, centros de servicios²⁶, transporte marítimo y una categoría cajón de sastre, actividades diversas. En esta primera lista no se incluyeron los regímenes preferenciales previstos para las compañías holding, si bien fueron incorporados en los informes posteriores²⁷.

Para aclarar las características que debía tener cada una de estas categorías para que un régimen preferencial que recayera sobre ellas supusiera un riesgo, se fueron aprobando notas de desarrollo, que fueron publicadas de forma consolidada en 2004²⁸.

²³ Los regímenes de gestión de fondos conceden un trato fiscal preferencial a la renta obtenida por los gestores del fondo por la propia gestión de los mismos. A cambio de sus servicios, el gestor del fondo recibe una compensación que se computa sobre la base de una fórmula previamente acordada. La tributación de la renta o ganancias del fondo en sí mismo o de los inversores en dicho fondo no es lo relevante aquí.

²⁴ Los regímenes de sedes sociales o Headquarters regimes conceden un tratamiento fiscal preferencial a contribuyentes que ofrecen determinados servicios como, por ejemplo, la gestión, coordinación o control de las actividades industriales y comerciales para un grupo en su totalidad o para miembros del grupo de un área geográfica específica.

²⁵ Los regímenes de centros de distribución ofrecen un tratamiento fiscal preferencial a entidades cuya actividad principal o exclusiva es la compra de materias primas y productos terminados a otros miembros del grupo, para revenderlos por un pequeño porcentaje de beneficio.

²⁶ Los regímenes de centros de servicios ofrecen un tratamiento fiscal preferencial a entidades cuya principal o exclusiva actividad consiste en suministrar servicios a otras entidades del mismo grupo.

²⁷ Argumentó inicialmente esta exclusión atendiendo a la complejidad que su análisis, en especial su interacción con los Tratados para evitar la doble imposición, por lo que requería más tiempo para seguir trabajando.

Los regímenes de compañías holding pueden ser clasificados, con una cierta amplitud, en dos categorías: (i) aquellos que ofrecen beneficios a las compañías que tienen una variedad de activos y obtienen diferentes tipos de renta (por ejemplo, intereses, rentas y cánones) y (ii) aquellos que se aplican sólo a compañías que tienen participaciones de capital y obtienen sólo dividendos y ganancias de capital.

²⁸ Informe OCDE 2004 “Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, Centre for Tax Policy and Administration”.

b) Potencialmente perjudicial

En segundo lugar, una vez constatado que existe un régimen fiscal preferencial que recae sobre una actividad móvil, encuadrada en uno o varios de los grupos anteriores, habría que determinar si es potencialmente pernicioso o no. Para ello estableció 4 factores tributarios clave²⁹; y junto a ellos, otros 8 elementos adicionales que en casos dudosos, podían utilizarse para aclararlos.

Al igual que para los paraísos fiscales, el primer paso es constatar la presencia de, al menos, 2 factores tributarios. Uno, el requisito de entrada, factor clave imprescindible aunque no suficiente; y el otro, un requisito adicional de entre tres.

Factor tributario imprescindible.

I. Tipo de gravamen efectivo nulo o bajo (*No or low effective tax rates*)

La terminología empleada para este requisito fue distinta que para los paraísos fiscales. Para los regímenes preferenciales, “Tipo de gravamen efectivo nulo o bajo” y para los paraísos fiscales, “Tributos inexistentes o meramente nominales”³⁰. Esta diferencia no resultaba casual. El punto de partida por aquel entonces que justificaba la distinción entre ambos conceptos en el seno de la OCDE radicaba en que se consideraba que el paraíso fiscal no tendría normalmente un impuesto sobre la renta que recayese efectivamente sobre ese tipo ingresos y, si lo tenía, sería meramente nominal.

En el caso de los territorios con regímenes preferenciales perniciosos, lo que existía era un tratamiento fiscal benévolo para cierto tipo de rentas en el marco de una regulación que las gravaba de forma general. Por eso, en los Estados miembros OCDE la competencia fiscal

²⁹ Informe OCDE 1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”, págs. 25-30.

³⁰ En el Informe OCDE 1998 las expresiones en inglés eran “*No or low effective tax rates*” para los regímenes preferenciales perniciosos y “*No or only nominal taxes*” para los paraísos fiscales.

perjudicial podía deberse al establecimiento de este tipo de regímenes, pero no a que fueran calificados como paraísos³¹.

Notemos que la OCDE no concretaba cual sería ese tipo de gravamen efectivo bajo. Siempre ha sido un debate complejo, con posiciones contrarias a hacerlo, por lo que no ha entrado en él, lo que hace que la delimitación de este factor no quedará claramente cerrada.

En todo caso, por si solo considerado, este requisito resultaba insuficiente para considerar que el régimen es potencialmente pernicioso. Para alcanzar esta calificación además debería estar presente alguno de los otros 3 factores claves, bastando uno de ellos.

Concurrencia de un segundo factor tributaria entre los tres siguientes:

II. Ausencia de un intercambio efectivo de información con otras Administraciones tributarias.

Nos remitimos a lo expuesto en relación a los paraísos fiscales, con las adaptaciones pertinentes a la naturaleza de los regímenes fiscales perniciosos y teniendo en cuenta las “notas de desarrollo” publicadas por la OCDE³².

III. Falta de transparencia.

Igualmente nos remitimos a lo expuesto en relación a los paraísos fiscales y las “notas de desarrollo” publicadas por la OCDE, con

³¹ “Un país OCDE no podía ser un paraíso fiscal dado que, por definición, necesita unos ingresos fiscales suficientes para mantener su nivel de gasto público, por lo que el análisis de la competencia fiscal perjudicial se debía hacer revisando el carácter perjudicial o no de sus regímenes fiscales preferenciales. Por el contrario, un país no OCDE podía caer en la categoría de paraíso fiscal porque tuviera una imposición sobre sociedades nula o muy baja” MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., 2017 “El nuevo enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Carta Tributaria Revista de Opinión*, n° 22.

³² Las notas de aplicación fueron desarrolladas sobre la transparencia e intercambio de información, la compartimentación de regímenes fiscales, los precios de transferencia, los acuerdos específicos para un contribuyente, las compañías holding, las entidades gestoras de fondos y las compañías navieras. Las diferentes notas fueron compiladas en el Informe OCDE 2004 “The OECD’s project on harmful tax practices consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes”.

alguna aclaración adicional, específica para los regímenes fiscales preferenciales.

Así, para que un régimen fiscal preferencial fuera considerado transparente, el informe OCDE 1998 indicaba que debe cumplir dos condiciones.

Primero, establecer claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes de tal manera que puedan ser invocadas contra las autoridades.

En segundo lugar, los detalles del régimen deben estar disponibles para las autoridades tributarias de otros países interesados, incluida su aplicación a cualquier obligado tributario. Se advertía de ciertas prácticas que podían suponer un régimen fiscal potencialmente pernicioso, como acuerdos específicos y privados de una Administración con el contribuyente (*tax ruling*), ajenos al conocimiento de otras Administraciones.

IV. Régimen compartimentado o estanco en relación a la economía del territorio.

Se exigía su compartimentación o carácter estanco (*ring-fencing*) en relación a la economía de ese territorio, lo que se puede conseguir de dos maneras. La primera, que solo fuese aplicable a no residentes y que excluyese de sus ventajas a los residentes. La segunda, limitando, no formalmente pero si *de facto*, su aplicabilidad a las operaciones con no residentes.

Así, el país que diseña el régimen fiscal pretende evitar los efectos perjudiciales que para su propia economía (disminución de recaudación) pudieran derivarse del mismo, blindando sus bases imponibles; y eso lo conseguirá excluyendo a los residentes que no podrían invertir en entidades a las que se les aplicase este régimen o realizar operaciones con entidades acogidas al mismo. A la par, conseguirá atraer nuevas bases imponibles, deslocalizándolas de otros territorios, a través del privilegio fiscal que ofrece a los no residentes³³.

La inclusión de este cuarto factor clave en el informe OCDE 1998 se justificaba porque el territorio que establece el régimen preferencial

³³ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., 2002, "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales" *Documentos Instituto Estudios Fiscales*, nº 1.

siente la necesidad de restringirlo, excluyendo a los residentes, para proteger su propia recaudación, lo que evidencia el carácter pernicioso de los efectos que se derivan del mismo. Mediante el otorgamiento de ventajas fiscales a no residentes pretende atraer y deslocalizar bases de otros países sin que ello merme su recaudación³⁴.

Cuando una jurisdicción decide no establecer impuestos sobre la renta o establece un gravamen efectivo muy bajo, está decidiendo renunciar a esos ingresos. Obviamente ejerce una clara competencia fiscal frente a otros territorios, atrayendo rentas y bases imponibles. Pero lo hace asumiendo los riesgos de una bajada impositiva generalizada. Renuncia a recaudación y con ello, a los servicios públicos que presta; o bien, si quiere seguir prestándolos, deberá exigir otras prestaciones patrimoniales públicas o, en última instancia, deberá endeudarse, reduciendo su margen de maniobra financiero en el futuro al tener que devolver capital e intereses.

Sin embargo, cuando tiene impuestos sobre la renta, pero decide establecer una serie de regímenes fiscales preferenciales estancos, que beneficiarán única y exclusivamente a no residentes, no está renunciando a nada porque seguirá exigiendo los mismos tributos a sus residentes. Con un régimen preferencial de esta naturaleza está sustrayendo rentas y, por tanto, minorando la recaudación de otros países; pero lo hace compitiendo fiscalmente de forma desleal, porque el Estado que ha establecido el régimen preferencial no asume ningún riesgo, no pierde nada³⁵. Es por ello que este rasgo de estanqueidad del régimen preferencial se apreció como uno de los factores clave para considerarlo potencialmente pernicioso.

Cabe constatar que este cuarto factor clave difirió para los regímenes preferenciales en relación a los paraísos fiscales. El motivo es que en aquella época muchos de los países miembros OCDE, al diseñar un régimen preferencial, normalmente no requerían un nivel mínimo de actividad (creación de empleos, inversión, etc.), por tanto, la exigencia de actividad económica sustancial en su territorio no era un requisito necesario para beneficiarse del mismo. La OCDE consideró que más

³⁴ Informe OCDE 1998, págs. 26 y 27.

³⁵ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., 2002, "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales" *Documentos Instituto Estudios Fiscales*, nº 1.

que analizar si contiene requisitos que aseguren el desarrollo de una actividad empresarial en el país, lo que hay que estudiar es si incluye requisitos que “desaniman” la presencia sustantiva en aquel; y dentro de éstos figuraban la prohibición de operar en el mercado doméstico o la exigencia de los no residentes fueran los únicos beneficiarios de dicho régimen.

Junto a estos 4 factores clave se enumeraron 8 elementos adicionales que contribuían en casos dudosos³⁶. No indicaban por sí solos que un régimen es potencialmente dañino, pero cuando uno o varios de ellos se presentan, proporcionan indicios relevantes de la existencia de uno de los factores clave.

Así, una definición artificial de base imponible, una base o un tipo de gravamen negociable y apartarse de los principios internacionales en materia de precios de transferencia son 3 elementos adicionales que en caso de presentarse, individual o conjuntamente, podrían contribuir a corroborar el cumplimiento del factor clave de entrada: tipo efectivo de gravamen bajo o nulo.

Contemplar exentas o no sujetas las rentas de fuente extranjera en el país de residencia, lo que suponía establecer un sistema tributario territorial, y nuevamente apartarse de los principios internacionales en materia de precios de transferencia serían indicadores indirectos de la existencia de otro factor clave: régimen compartimentado o estanco.

La existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto y la ausencia de una extensa red de Convenios Fiscales vigente, eran otros dos

³⁶ El Informe OCDE 1998, págs. 30-34, estableció que 8 los elementos eran:

1. Definición artificial de la base imponible.
2. Incumplimiento de los principios internacionales en materia de precios de transferencia.
3. Exención o no sujeción de las rentas de fuente extranjera en el país de residencia, para las rentas de fuente extranjera.
4. Base imponible o tipo de gravamen negociables.
5. Existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto.
6. Acceso a una extensa red de Convenios Fiscales.
7. Promoción del régimen como un vehículo de minimización fiscal.
8. El régimen fomenta operaciones y acuerdos que tienen como motivo el meramente fiscal y no exige que se realicen actividades sustanciales en su territorio.

elementos aclaratorios del factor clave intercambio de información efectivo.

Notemos además que entre estos elementos aclaratorios se encontraba el cuarto factor clave utilizado para los paraísos fiscales, que el régimen fomento operaciones y acuerdos que tienen como motivo el mero aspecto fiscal sin que exija que se realicen actividades sustanciales en su territorio. Años después, el Proyecto BEPS lo convertiría en uno de los objetivos esenciales a erradicar y pasaría a ser el quinto factor clave en la delimitación de los regímenes fiscales preferenciales potencialmente perniciosos.

Estos factores clave y los elementos aclaratorios fueron también desarrollados por la OCDE entre 2000 y 2004 en las “notas de aplicación”³⁷.

c) Provoca efectos económicos realmente lesivos

Una vez determinado que el régimen preferencial era potencialmente perjudicial, el Informe OCDE 1998 indicaba que había que comprobar si los efectos económicos que provocaba eran realmente lesivos. Para ello, se debía examinar si el principal efecto era un traslado de actividades hacia el país, buscando el régimen preferencial como razón fundamental, más que la creación de nuevas actividades; y la correlación entre el número de actividades acogidas y el nivel de inversión o renta que generaban.

Además, cuanto mayor sea el número de contribuyentes y la cantidad de ingresos que se benefician del régimen, mayor sería su impacto económico.

Si tras esta última evaluación se consideraba que no provocaba un impacto económico relevante, pese a su carácter potencialmente perjudicial, la jurisdicción no tendría que tomar medidas para enmendar el régimen, pero quedaría sujeto a un proceso de seguimiento por el Foro de competencia fiscal pernicioso y cuando se identificaran cambios en los efectos económicos, la conclusión podía ser revisada.

³⁷ Informe OCDE 2004 “*Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Centre for Tax Policy and Administration”.

Si por el contrario provocaba un impacto económico relevante que creaba efectos lesivos, sería calificado como régimen fiscal perjudicial.

5. CONCEPTO DE PARAÍDOS FISCALES NO COOPERATIVOS. REENFOQUE CONCEPTUAL Y ABANDONO DEL CRITERIO DE ACTIVIDAD SUSTANCIAL EN EL TERRITORIO

El Informe OCDE 2000 estableció una novedad trascendental. Instaba a distinguir en listas posteriores entre paraísos fiscales cooperativos y no cooperativos, dependiendo de que hubiesen aceptado el compromiso de abandonar las prácticas nocivas. Esta distinción no era casual y obedecía a un reenfoque de los trabajos sobre competencia fiscal perniciosa que se estaba fraguando en la OCDE.

Estados Unidos, que había sido uno de los principales países en impulsar estos trabajos, cambio de gobierno y la nueva Administración fue muy crítica con el planteamiento del Informe OCDE 1998³⁸.

Por un lado, no estaba de acuerdo en que se exigiese a los paraísos fiscales que estableciesen un nivel impositivo mínimo. En realidad, que esas rentas no hubiesen sido gravadas en otra jurisdicción (fuente) no debería ser una preocupación para el Estado de residencia del contribuyente, siempre que contara con la información necesaria para aplicar sus propios tributos. De hecho, en términos recaudatorios, puede resultarle más ventajoso, dado que así no tendría que concederle un beneficio fiscal (exención, deducción en cuota) para evitar la doble imposición internacional, aumentando así su recaudación³⁹. Por ello, lo que realmente debía preocuparle es disponer de la información necesaria para aplicar sus tributos y controlar a sus contribuyentes.

Por otro lado, también cuestionaba que el criterio de ausencia de actividad sustancial en el territorio debería ser un factor clave.

³⁸ El cambio de postura se produjo tras la elección del presidente G. W. BUS y se manifestó a través del Departamento del Tesoro, en la figura de su Secretario de Estado P. O'NEILL, 2001 "US Treasury Secretary statement on OECD tax havens", *Tax Notes International*, 21, págs. 2617-2618.

³⁹ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales" *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n° 1, 2002.

Además, tampoco era partidario de plazos diferentes para paraísos fiscales y para regímenes fiscales preferenciales de los Estados OCDE.

Entendía que la lucha contra la competencia fiscal perniciosa debía reorientarse hacia el efectivo intercambio de información entre Estados. Justificó su nueva posición en el respeto a la soberanía tributaria de cada jurisdicción. Argumentó que exigir una carga mínima en la tributación sobre las rentas suponía una intromisión al derecho legítimo de cada jurisdicción a diseñar y repartir las cargas tributarias entre sus contribuyentes como considerara oportuno. A su juicio, los trabajos debían dirigirse únicamente a establecer un marco jurídico que garantizará a cada Estado la aplicación de su propia legislación fiscal, para lo que resultaba indispensable la asistencia de otros países en forma de intercambio de información oportuno y efectivo⁴⁰.

La mayor parte de los Estados gravan la renta mundial de sus residentes y para poder aplicar adecuadamente sus tributos deberían tener información sobre las rentas de fuente extranjera, siendo necesario que las Administraciones de otros territorios les faciliten información. Por tanto, a su juicio, lo realmente relevante es la colaboración entre Administraciones para que cada una pueda disponer de la información necesaria para aplicar sus propios tributos.

Esta posición de EEUU contó con el apoyo de la UE, manifestándolo la Comisión Europea en 2001⁴¹, lo que provocó que la propia OCDE acabará aceptándolo.

Así, el Foro sobre competencia fiscal perjudicial abandonó en 2001 uno de los factores clave enunciados en el informe OCDE de 1998 para calificar a un territorio como paraíso fiscal: *el criterio de la ausencia de actividad sustancial en el territorio*. Pese a que éste

⁴⁰ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, nº 1, 2002; VALLEJO CHAMORRO, J. M., 2005 “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea”, *Información Comercial Española*, ICE, nº 825, 2005, número especial dedicado a Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional; MARTOS GARCÍA, J. J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Aranzadi, 2007, págs. 86-87; GARCÍA PÉREZ, J. A., “Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales”, *Cuadernos de Formación CEF*, nº 4, 2011.

⁴¹ Informe de la Comisión Europea COM (2001) 260 final, Política fiscal en la UE - Prioridades para los próximos años, págs. 7, 9 y 20.

seguía dentro del marco analítico y de la delimitación técnica de paraíso fiscal, a partir de ese momento ya no tuvo aplicación práctica y las revisiones posteriores que se hicieron se centraron en los otros 3 factores clave⁴².

Este reenfoque de la OCDE se plasmó en su informe “*Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report*”⁴³, que reconfiguraba la propuesta inicial de 1998 y establecía como parámetros fundamentales para considerar que un territorio de nula o baja tributación realizaba una competencia fiscal desleal la falta de intercambio de información efectiva y/o la existencia de normativas o prácticas administrativas poco transparentes.

La OCDE entendió que si bien *ausencia de actividad sustancial en el territorio* puede fomentar la competencia fiscal entre jurisdicciones, ésta no resultaría desleal siempre que existiese información fiable que pudiese ser transmitida a las autoridades fiscales que, teniendo interés sobre la misma, la solicitasen.

Notemos que este reenfoque no alcanzó a los regímenes fiscales preferenciales perniciosos, para los que se seguía manteniendo como factor clave el criterio de estanqueidad, que no fue suprimido. Lo cierto es que la misma argumentación que pudo justificar la exclusión a efectos prácticos de la *ausencia de actividad sustancial en el territorio* para los paraísos fiscales podía trasladarse al *criterio de estanqueidad* para los regímenes fiscales perniciosos. Este criterio igualmente no resultaría desleal siempre que existiese información fiable que pudiese ser transmitida oportunamente a las autoridades fiscales interesadas para aplicar sus propios tributos. Sin embargo, se siguió manteniendo.

Esta diferencia de trato provocó que algunos países miembros de la OCDE, como Bélgica, mostraron su malestar⁴⁴. Si desde el reenfoque de los trabajos de competencia fiscal, a partir de 2001, la OCDE excluyó a efectos prácticos la *ausencia de actividad sustancial en el*

⁴² Informe OCDE 2018 “Resumption of application of substantial activities factor to no or only nominal tax jurisdictions. Inclusive Framework on BEPS: Action 5” (En adelante, Informe OCDE 2018), pág. 10.

⁴³ En adelante, Informe OCDE 2001.

⁴⁴ Informe OCDE 2006 “The OECD’S Project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries”, pág. 3, nota a pie 4. En adelante Informe OCDE 2006 sobre competencia fiscal perjudicial.

territorio como factor clave para calificarlo como paraíso fiscal, por su similitud también debería haber excluido el *carácter estanco* de un régimen preferencial en los Estados OCDE para calificarlo potencialmente pernicioso, evitando agravios comparativos.

Sin embargo, no se puede obviar la existencia de un matiz diferenciador. Gran parte de los países OCDE formaban parte de la UE y este criterio se había recogido en 1997 en el Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas (apartados B1 y B2), que estableció a nivel europeo los principios de competencia fiscal leal y que se utilizó inicialmente para determinar si un régimen fiscal de un Estado miembro era o no pernicioso. La libertad de establecimiento de empresas y el mercado único, que aumentan la movilidad de rentas e inversiones, casaba mal con la discriminación inversa de residentes respecto a no residentes, por lo que se aconsejaba establecer el criterio de estancidad como indicador del carácter perjudicial de un régimen fiscal preferencial.

Quizás por este motivo, la delimitación de los regímenes fiscales preferenciales perniciosos no cambió en el marco OCDE mientras que el concepto de *paraíso fiscal* mutaba a efectos prácticos.

La OCDE pasó a identificar los paraísos fiscales con territorios de nula tributación que no intercambiaban información de forma efectiva y/o realizaban prácticas administrativas poco transparentes. A su juicio, no todos los paraísos fiscales debían ser objeto de presión para que cambiaran su estatus, sino sólo aquellos que no se comprometieran a establecer regímenes transparentes y un intercambio efectivo de información. Por tanto, entendía que solo frente a los “paraísos fiscales no cooperativos” debían de adoptarse medidas defensivas, a ser posible de forma coordinada en todos los Estados OCDE, para que la presión fuese mayor y pasaran a cooperar; medidas de defensa que se enumeraban en el informe OCDE 2000, algunas ya expuestas en el Informe OCDE 1998 junto a otras posteriormente identificadas por el Foro de competencia fiscal perjudicial⁴⁵.

⁴⁵ El Informe 2000, pág. 24 y 25, estableció como potenciales medidas defensivas:
– Suprimir las deducciones, exenciones, créditos por impuestos pagados u otros beneficios en relación con las operaciones con los paraísos fiscales no cooperativos, o con las operaciones que se valgan de sus prácticas fiscales perniciosas.

Pese a este giro, la OCDE entendía que los Estados miembros podían seguir aplicando de forma unilateral medidas frente a los paraísos fiscales cooperativos. Sin embargo, ésta ya no era la estrategia que defendía esta institución, al entender que no practicaban una competencia fiscal desleal.

– Exigir la aplicación de amplias normas relativas a la comunicación de información en las operaciones en las que intervengan paraísos fiscales no cooperativos o que se valgan de sus prácticas fiscales perniciosas, apoyándose en la aplicación de multas cuantiosas en caso de declaración inexacta o de ocultación de dichas operaciones.

– Para los Estados en los que no exista reglamentación aplicable a las Sociedades Extranjeras Controladas (SEC) o una reglamentación equivalente, que consideren su adopción; y para aquellos Estados en los que sí existen, que se aseguren de que se aplica de forma que permita reducir las prácticas fiscales perniciosas (Recomendación primera del Informe de 1998). Se trata del régimen de transparencia fiscal internacional.

– Rechazar toda excepción (por ej.: la existencia de un motivo razonable) que pudiera limitar la aplicación de las multas previstas por los reglamentos en el caso de operaciones en las que intervengan sociedades constituidas en paraísos fiscales no cooperativos y que se valgan de sus prácticas fiscales perniciosas.

– Rechazar la aplicación de los créditos por impuestos pagados en el extranjero o las exenciones por razón de la participación en las distribuciones de renta cuya fuente sean paraísos fiscales no cooperativos u operaciones que se valgan de sus prácticas fiscales perniciosas.

– Practicar retenciones en la fuente sobre ciertos pagos a residentes de paraísos fiscales no cooperativos.

– Incrementar las actividades de inspección y las acciones coercitivas respecto de los paraísos fiscales no cooperativos y de las operaciones que se valgan de sus prácticas fiscales perniciosas.

– Corroborar que las medidas defensivas internas, tanto de nueva aplicación como las ya existentes, para combatir las prácticas fiscales perniciosas son también aplicables a las operaciones con paraísos fiscales no cooperativos y a las operaciones que se valgan de sus prácticas fiscales perniciosas.

– No celebrar convenios relativos a los impuestos sobre la renta con paraísos fiscales no cooperativos y considerar la denuncia de los existentes a menos que se cumplan ciertas condiciones (Recomendación duodécima del Informe de 1998).

– Denegar las deducciones y recuperaciones de costes, cuando en términos generales sean aplicables, en el caso de pagos de honorarios, comisiones y gastos en los que se incurra en la constitución o adquisición de sociedades de paraísos fiscales no cooperativos.

– Aplicar tasas o gravámenes “de transición” sobre ciertas operaciones en las que intervengan paraísos fiscales no cooperativos.

El Informe OCDE 2000 fijó como fecha límite para el abandono de las prácticas fiscales desleales el 1 de abril de 2003⁴⁶, incluyendo una prórroga hasta el 31 de diciembre de 2005 para los contribuyentes que ya estuvieran beneficiándose del régimen antes del 31 de diciembre de 2000⁴⁷.

La OCDE inició un proceso de diálogo con todas las jurisdicciones para que se comprometieran a eliminar las prácticas perniciosas de sus sistemas fiscales. Aquellas que se comprometieron fueron invitadas a formar parte de un Foro Global sobre Tributación. El objetivo era desarrollar el estándar de transparencia e intercambio de información que se debía alcanzar a nivel interno en cada territorio y diseñar los instrumentos jurídicos adecuados que lo posibilitaran; y hacerlo entre todas las jurisdicciones comprometidos con este objetivo, para que gozase de la mayor legitimidad y consenso posible en el plano internacional.

Como se venía advirtiendo, además de las deficiencias en el marco interno, la falta de cooperación se podía dar porque estos territorios no dispusiesen de instrumentos jurídicos internacionales que dieran una cobertura formal al intercambio de información, conforme a los principios que se fueron conformando en los Informes previos y, especialmente, en el Informe OCDE 2001.

Para subsanar esta carencia, se creó un grupo de trabajo en el seno del Foro Global sobre tributación que diseñó un instrumento que sirviera de referente, el “*Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal*”, que contenía las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que debían cumplir las jurisdicciones para dejar de ser consideradas paraísos fiscales no cooperativos. Sus principales rasgos fueron:

1. Solo contemplaba el intercambio de información previo requerimiento, ignorando el intercambio automático.
2. Para que se pudiera efectuar el intercambio exigía que la información fiscal solicitada fuera “previsiblemente relevante” para

⁴⁶ Para los paraísos fiscales inicialmente se estableció el 31 de julio de 2001 pero posteriormente se amplió hasta 1 de abril de 2003, fecha prevista para los regímenes fiscales preferenciales.

⁴⁷ Informe OCDE 2000, pág. 15.

el cumplimiento de las normas tributarias de la jurisdicción solicitante, evitándose peticiones de información genéricas.

3. La solicitud de información debía ser atendida, sin que se pudiera alegar secreto bancario o inexistencia de interés interno por parte de la jurisdicción que debía facilitarla. En este sentido, la legislación nacional debía permitir a la Administración estar en disposición de identificar a los beneficiarios de las entidades (titulares y administradores) y de cuentas bancarias; así como poder reclamar información contable y justificantes de las operaciones a los propios contribuyentes o a terceros (notarios, registradores, bancos, etc.)
4. Confidencialidad de la información solicitada, para garantizar los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes⁴⁸.

Estas exigencias también podían incorporarse en un Tratado para Evitar la Doble Imposición Internacional con una cláusula de intercambio de información, garantizando igualmente el estándar de transparencia requerido conforme al Informe OCDE 2001 y teniendo con ello instrumento jurídico igualmente válido.

Pero para ello se hacía necesario reformar el *Modelo Convenio OCDE para Evitar la Doble Imposición internacional*. Así, su Art. 26, que había sido revisado varias veces, se modificó nuevamente en el año 2000 con la finalidad de ampliar el ámbito objetivo del intercambio de información para que los firmantes pudiesen recabar información necesaria para aplicar todos sus impuestos, directos e indirectos, y no solo aquellos cubiertos por el Tratado en los que se quería evitar la doble imposición⁴⁹.

⁴⁸ MARTÍN LÓPEZ, J. “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria”, en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

⁴⁹ PATON GARCÍA, G. “La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales” en la obra colectiva *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011, págs. 177 a 220; MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria* n 146, 2013.

Además, para adaptarse plenamente a los estándares de transparencia contenidos en el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria, así como a los estándares óptimos de acceso a la información bancaria⁵⁰, en 2002 el Comité de Asuntos Fiscales llevó a cabo una nueva revisión del art. 26 que cristalizó en una reforma del precepto y de sus Comentarios en la versión del Modelo Convenio OCDE de 2005. Como consecuencia se introdujo los párrafos cuatro y cinco y, con ellos, la imposibilidad de que se alegue el secreto bancario o el interés doméstico de la información requerida para rechazar el suministro de información solicitado.

Por tanto, el nivel de transparencia e intercambio de información que marcaban el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información y el Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición en su versión de 2005 eran similares, siendo ambos instrumentos idóneos a los estándares exigidos cuando fueran tomados como referencia por los Estados Contratantes⁵¹

Pero además de tener en vigor un instrumento jurídico formal, éste debía ser realmente efectivo. Para ello es necesario que la información que está a disposición de las autoridades fiscales sea fiable, que éstas tengan capacidad técnica y material, así como voluntad real de obtenerla y transmitirla de forma oportuna.

Este estándar de transparencia e intercambio de información desarrollado por el Foro Global de Tributación se instauró definitivamente como referente internacional al ser respaldado por los Ministros de Finanzas del G20 en su reunión de Berlín en 2004 y por el Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios en su Reunión de octubre de 2008.

Fruto de los trabajos del Foro Global de Tributación desde 2000 a 2002 numerosos paraísos fiscales se comprometieron formalmente a adoptar los estándares de transparencia impulsados por la OCDE,

⁵⁰ Informe OCDE 2000 “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes”.

⁵¹ Pese a que las cláusulas de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición son distintas según la versión del Modelo Convenio que se tome en consideración, España no había firmado ninguno de estos Convenios con un paraíso fiscal antes de 2006, de manera que todos los que se firmaron lo hicieron teniendo ya presente la versión del Modelo Convenio de 2005.

de manera que cuando el 18 de abril de 2002 publicó la lista paraísos fiscales no cooperativos ésta estaba formada por 7 jurisdicciones; en 2004, según el Informe “*The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*”⁵², ese número se había reducido a 5; bajó a 3 en 2007 y ninguna en 2009, año en el que todos los paraísos de la lista de 2000 se habían comprometido a adoptar los estándares de transparencia e intercambio internacional⁵³.

De forma similar, los regímenes fiscales preferenciales potencialmente perniciosos de los países miembros de la OCDE detectados en la lista del Informe OCDE 2000 fueron excluidos en los años siguientes. Unos fueron derogados, otros modificados y un tercer grupo no fueron considerados finalmente perniciosos tras un análisis más detallado. Además, los nuevos regímenes preferenciales aprobados por los Estados OCDE no se consideraron perniciosos. En el Informe OCDE 2004, que ya incluía la evaluación de los regímenes holding, solo 3 fueron calificados como potencialmente perniciosos; dos años después, en el Informe OCDE 2006 solo quedaba uno, que tras varios años de transitoriedad, fue derogado⁵⁴.

Así, conforme a los criterios OCDE expuestos, a mediados de la primera década del siglo XXI presuntamente no existían regímenes fiscales preferenciales potencialmente perniciosos de los países miembros de la OCDE ni había otras jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales no cooperativos. Este hecho delataba que, pese a los innegables avances alcanzados, algo había fallado.

⁵² En adelante Informe OCDE 2004.

⁵³ Las 7 jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales no cooperativos en 2002 fueron: Nauru, Vanuatu, Liberia, las islas Marshall, Andorra, Mónaco y Lienchenstein; Nauru y Vanuatu se comprometieron en 2003; Liberia y las Islas Marshall en 2007; y, finalmente, Andorra, Mónaco y Lienchenstein en mayo de 2009.

⁵⁴ En el Informe OCDE 2004 los 3 regímenes potencialmente perniciosos identificados fueron el 50/50 suizo, centros de coordinación belga y las compañías holdings 1929 de Luxemburgo. En 2005 los dos primeros fueron abolidos; mientras que el tercero, tras un régimen transitorio que finalizó en 2010, fue abolido al considerarse por la Comisión Europea como Ayuda de Estado, si bien la propia Comisión y el ECOFIN lo habían considerado previamente conforme al Código de Conducta sobre fiscalidad de empresas europeo.

6. CONCEPTO DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. ESTÁNDAR INTERNACIONAL BASADO EXCLUSIVAMENTE EN EL INTERCAMBIO PREVIA PETICIÓN

Las jurisdicciones no cooperativas eran aquellas que incumplían el estándar internacional de transparencia e intercambio de información en materia fiscal.

La cuestión se trasladaba entonces en delimitar adecuadamente ese estándar internacional, que como veremos ha sufrido variaciones significativas en los últimos años, así como en establecer un proceso evaluación de jurisdicciones para verificar el cumplimiento o incumplimiento del mismo, y con él, la calificación de cada territorio como cooperativo o no cooperativo.

El Informe OCDE 2006 sobre competencia fiscal perjudicial constató la práctica erradicación de los regímenes fiscales preferenciales potencialmente perniciosos de los Estados OCDE, conforme a los criterios de partida. Entendió que en esta parte se habían alcanzado los objetivos, de manera que a partir de entonces los trabajos se limitarían a supervisar posibles modificaciones en los regímenes identificados y a la evaluación otros nuevos.

Por otro lado, el reenfoque sobre paraísos fiscales hacía recomendable que los trabajos y los esfuerzos en materia de competencia fiscal perjudicial sobre estos territorios se trasladaron al ámbito de la transparencia y el intercambio de información fiscal, acrecentándose el protagonismo del Foro global de tributación.

El Foro global de tributación en 2003, en la cumbre de Ottawa, había reconocido que pese a los progresos alcanzados, aún se estaba lejos de alcanzarse un “*global level playing field*”, por lo que creó un subgrupo *ad hoc* en materia de transparencia e intercambio de información para impulsar un marco normativo internacional equitativo que garantizase una competencia fiscal justa entre jurisdicciones.

Como consecuencia de los trabajos de este subgrupo, en junio de 2004 el Foro global se reúne en Berlín y publica el Informe “*A process for achieving a global level playing field*” con las características que deberá tener este proceso, marcado por su carácter inclusivo, el desarrollo de los estándares internacionales de transparencia e inter-

cambio de información y el establecimiento de mecanismos de verificación y revisión.

Recordemos que el estándar internacional se basaba en el “Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal”, que contenía las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que debían cumplir las jurisdicciones; y que se había modificado en 2000 y 2005 el art. 26 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional, así como sus comentarios, para posibilitar el intercambio en términos similares. Por tanto, desde 2005 el nivel de transparencia e intercambio de información que marcaban ambos instrumentos era similar, siendo cualquiera de ellos idóneo a los estándares exigidos cuando fueran tomados como referencia por los Estados Contratantes.

Aquellos Estados que hubieran firmado previamente Tratados para evitar la doble imposición con otras jurisdicciones debían revisarlos para posibilitar el intercambio en los términos de la redacción del citado art. 26 dada en 2005 y cumplir así con el estándar internacional; o bien, firmar un Acuerdo de intercambio de información fiscal conforme al Modelo OCDE.

Partiendo de este estándar internacional se inicia un proceso en el que las jurisdicciones participantes facilitan información relevante sobre su legislación y prácticas administrativas, así como los Acuerdos y Tratados internacionales que tienen en vigor.

Los resultados se publicaron en el informe del Foro Global de Tributación “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field”, publicado en 2006, que hizo una comparación de los estándares de transparencia de 82 jurisdicciones. Con él inició una serie de informes anuales con la misma estructura, durante los cinco años siguientes, que ofrecían información sobre los progresos que se iban alcanzado sobre los Acuerdos y Tratados con cláusula de intercambio de información firmados; sobre el acceso a la información bancaria, a la titularidad de propietarios de sociedades, fideicomisos, asociaciones y fundaciones, así como a los registros contables; y finalmente, sobre la disponibilidad de esta última información⁵⁵.

⁵⁵ El primero de los documentos OCDE fue “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field - 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation”, y anual-

Las expresiones “paraíso fiscal” y “paraíso fiscal no cooperativo” fueron sustituidas por “jurisdicciones no cooperativas”. El informe de 2006 hizo una única mención a los paraísos fiscales para aclarar que si había Estados que estaban utilizando la lista emitida por la OCDE en 2000, debían actualizarla teniendo en cuenta el nuevo enfoque basado en la transparencia y el intercambio de información y los progresos que esta materia habían realizado algunos territorios⁵⁶. Tampoco hizo referencia, ni tan siquiera un seguimiento de aquellos que se habían comprometido a cooperar.

Lo esencial pasó a ser que las jurisdicciones, fueran paraísos o no, adoptaran las medidas oportunas para que su normativa interna se ajustará al estándar tributario internacional, aceptando voluntariamente intercambiar información con otros Estados para que éstos pudieran aplicar sus tributos. Para ello debían acomodar su normativa interna y firmar Acuerdos de intercambio de información y/o Tratados para evitar la doble imposición internacional con cláusula que lo permitiera, así como llevar a cabo unas prácticas administrativas transparentes.

Sin embargo, el proceso entró en un cierto impasse. Los avances en la materia se desarrollaban muy lentamente. Quedaban algunas jurisdicciones que no se habían comprometido a adoptar el estándar internacional; otras no habían modificado sus regulaciones internas para poder estar en disposición de conseguir la información; y, en todo caso, se habían firmado pocos instrumentos internacionales que posibilitaran el intercambio de información efectivo.

A finales de 2008, con la llegada de la crisis económica y la necesidad de los Estados de compensar la caída de ingresos, se reactivó la presión internacional.

El proceso para combatir la competencia fiscal perjudicial en el marco de la OCDE durante una década había concluido en falso, pero las circunstancias económicas y el clima político y social habían cam-

mente se publicó un nuevo informe que actualiza la situación hasta que en 2010 salió el último de esta serie “Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field - Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information”.

⁵⁶ Informe OCDE 2006 “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field”, pág. 18.

biado. Se había instaurado una honda hostilidad hacia las prácticas que desarrollaban estos territorios, moral y económicamente reprochables. Gran parte de los contribuyentes, también electores, los veían como instrumentos al servicio de los más ricos para evitar pagar sus tributos, en una época en la que precisamente se les pedía que hicieran esfuerzos económicos notables.

Como consecuencia, los principales líderes políticos reaccionaron. En noviembre de 2008, el G20 se reúne en Washington y se compromete a adoptar medidas para eliminar los obstáculos al intercambio de información en materia fiscal y acelerar la implementación del estándar internacional, solicitando al Foro global informes periódicos en los que identificara las jurisdicciones no cooperantes.

Se reinicia de nuevo el proceso, impulsado en esta oportunidad de forma conjunta por el G20 y la OCDE, que en los meses siguientes examina el grado de cumplimiento del estándar internacional de transparencia e intercambio de información de las 82 jurisdicciones que previamente habían sido evaluadas por esta institución⁵⁷.

Para ello, además, de exigir que las jurisdicciones reformen a nivel interno su marco normativo para estar en disposición de recabar la información, a sugerencia del Comité de Asuntos fiscales de la OCDE y del Foro global se estableció un criterio formalista de implementación sustancial del estándar internacional consistente en que cada jurisdicción hubiera firmado al menos 12 instrumentos internacionales de carácter bilateral —entre Acuerdos y Tratados— que le permitan el intercambio de información. Aquellas que hubieran alcanzado esta cifra lo habrían implementado sustancialmente y serían consideradas jurisdicciones cooperativas⁵⁸.

⁵⁷ Los Estados miembros de la OCDE, 5 países que participaban como observadores en el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE —Argentina, Chile, Rusia, China y Sudáfrica—, los paraísos fiscales identificados en el año 2000 y los centros financieros identificados en las conclusiones de la reunión del Foro Global en 2004, celebrada en Berlín (Austria, Bélgica, Brunei, Chile, Guatemala, Luxemburgo, Singapur y Suiza).

⁵⁸ Este requisito formalista fue introducido en la regulación francesa. Al respecto, consúltese el Capítulo de esta obra sobre el Derecho francés, escrito por el prof. TRESCHER.

El 2 de abril de 2009, en la siguiente cumbre del G20 celebrada en Londres, se presenta el Informe OCDE “*A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard*”, con 3 categorías de territorios.

La primera, la lista blanca, formada por 40 países que ya habían implementado sustancialmente el estándar internacional, habiendo firmado al menos 12 instrumentos internacionales de carácter bilateral.

La segunda, la lista gris, compuesta por 30 paraísos fiscales, según el informe OCDE 2000, y 8 centros financieros entre los que se incluían algunos países OCDE —Suiza, Bélgica, Austria y Luxemburgo—. Se trataba de territorios comprometidos formalmente con el estándar internacional que, sin embargo, aún no lo habían puesto en práctica.

La tercera y última, la lista negra, que contenía solo 4 jurisdicciones que no se habían comprometido a implementar el estándar internacional⁵⁹.

Pese a ello, los resultados eran insatisfactorios. Seguían existiendo un gran número de jurisdicciones que pese a su compromiso, no habían implementado las medidas necesarias, lo que generaba dudas sobre sus auténticas intenciones y demostraba que el mero compromiso resultaba insuficiente para calificar a un territorio como cooperativo.

Apenas 2 meses después, el informe de progreso de 8 de junio de 2009 indicaba que todas las jurisdicciones habían acordado la implementación del proyecto y fueron ubicadas en la lista gris. La lista negra quedaba vacía⁶⁰. El enfoque conjunto del G20 y de la OCDE y la amenaza de represalias a partir de marzo de 2010 tuvo consecuencias inmediatas⁶¹.

⁵⁹ Costa Rica, Malasia, Filipinas y Uruguay.

⁶⁰ Informe de progreso OCDE “*A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard*”, de 8 de junio de 2009.

⁶¹ La declaración de los líderes del G20 en Pittsburgh, el 25 de septiembre de 2009, proclamó: “Estamos listos para usar contramedidas contra los paraísos fiscales a partir de marzo de 2010”

Se empiezan a firmar números Acuerdos y Tratados que posibilitan el intercambio de información. Muchos territorios alcanzan la docena y la lista gris se va reduciendo paulatinamente. Así, en el informe de progreso de 3 de junio de 2010 quedaban 14 territorios en esta lista⁶². Los últimos Estados miembros de la OCDE reticentes a apoyar el estándar tributario internacional —Austria, Suiza, Luxemburgo y Bélgica—, eliminaron su reserva al artículo 26 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición y decidieron modificar su legislación para permitir el intercambio de información. Igualmente, aquellos países no miembros de la OCDE (Brasil, Chile y Tailandia) que habían planteado reservas a este precepto las retiraron. Además, la ONU adoptó la nueva versión del citado artículo 26 del Modelo Convenio OCDE en la actualización de su Modelo de Convenio en 2011 para evitar la doble imposición.

El viento soplaba a favor. En el siguiente informe de progreso, fechado a 25 de mayo de 2011, la lista gris descendió a 8 jurisdicciones⁶³; y finalmente, en el informe de progreso de diciembre de 2012, solo Nauru y Niue seguían en ella. El número de jurisdicciones que integraba el Foro global había ascendido a 92, de manera que las 90 restantes se habían comprometido y habían firmado más de 12 instrumentos bilaterales de intercambio de información⁶⁴.

Con una elevada dosis de optimismo, la OCDE declaró en 2010 que el estándar internacional sobre transparencia e intercambio de información había sido universalmente aceptado⁶⁵. Sin embargo, ese optimismo desmedido chocaba de frente con la realidad. De nuevo, como abordaremos en el siguiente Capítulo, algo había fallado.

⁶² Informe de progreso OCDE “A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard”, de 3 de junio de 2010.

⁶³ Informe de progreso OCDE “A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard”, de 25 de mayo de 2011.

⁶⁴ Informe de progreso OCDE “A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard”, de 3 de diciembre de 2012.

⁶⁵ Informe OCDE 2010 “Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (A Background Information Brief)”

7. CONCLUSIONES

Primera. Los esfuerzos de la OCDE durante la primera década del siglo para delimitar los criterios para identificar a un paraíso fiscal, a un paraíso fiscal no cooperativo, a una jurisdicción no cooperativa, o a territorios que tenían regímenes fiscales preferenciales, contribuyeron a concienciar a la comunidad internacional de que el camino a seguir era irreversible.

Sin embargo, y pese al optimismo mostrado por la propia institución, los resultados no fueron satisfactorios. Se debían revisar algunas premisas que, siendo entendibles por la coyuntura del momento y las dificultades que conllevaba poner en marcha un proceso de esta naturaleza, quedó patente que fueron inadecuadas.

Segunda. La primera cuestión a revisar era el criterio de actividad sustancial. Algunos territorios salieron de la lista de paraísos fiscales al desechar a efectos prácticos el cumplimiento de este criterio con el reenfoque del concepto de competencia fiscal perjudicial que se produjo en el Informe OCDE 2001. Este reenfoque solo tenía algún sentido si operaba de forma fluida el intercambio de información entre Administraciones, y además, con un alcance amplio y no solo previa petición, sino de forma automática. Sin embargo, al no operar adecuadamente, excluir la exigencia del criterio de actividad sustancial supuso que ciertos territorios siguieran realizando en realidad una competencia fiscal desleal. El reenfoque conceptual y la ignorancia de este criterio a principio de siglo había sido un error y había que replantearse recuperarlo.

Tercera. El mero compromiso de cumplimiento y el criterio formalista no podía seguir siendo suficiente para que los territorios salieran de las listas. Para no ser calificado como un paraíso fiscal, como paraíso fiscal no cooperativo o simplemente como jurisdicción no cooperativa bastaba con comprometerse a implementar el estándar internacional de transparencia e intercambio de información; compromiso que muchos no estaban cumpliendo de forma real y efectiva.

Como se había puesto de manifiesto en el primer proceso que impulsó la OCDE desde 1998 a 2008, que los territorios se comprometieran a cumplir con el estándar no implicaba que tuvieran una voluntad real de hacerlo. El siguiente, emprendido en 2009, y que dio lugar a la publicación de las listas blanca, gris y negra, estableció un

criterio formalista, basado en la firma de 12 Acuerdos o Tratados que cumplieran con el estándar internacional de transparencia e intercambio de información, adoleció del mismo defecto, constatándose que no había un espíritu real de cumplimiento en muchas jurisdicciones, lo que fue abiertamente criticado⁶⁶

Se detectó que algunas se habían limitado a firmar el número mínimo necesario de Acuerdos y Tratados Internacionales para estar en la lista blanca y, además, con territorios poco relevantes, por lo que formalmente cumplían los criterios pero seguían sin tener una clara voluntad de implementar de forma efectiva el estándar internacional, manteniendo al igual que en el proceso anterior una estrategia de “cumplimiento simulado”⁶⁷. El criterio formalista de la firma de los 12 Acuerdos o Tratados resultó ineficaz, por lo que debía ser reemplazado.

Cuarto. Como consecuencia de lo anterior, se hacía imprescindible crear un mecanismo estable y continuo de revisión periódica y objetiva de cada jurisdicción. Se debía comprobar que los compromisos se traducían, dentro del plazo de tiempo establecido, en cambios normativos y en prácticas administrativas que se ajustaban a los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información;

⁶⁶ YATES, M. T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAEL, M., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 3”, *Journal of International Taxation*, n° 22, 2011; GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, pág. 46; CARRASCO PARRILLA, P. J. “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales”, *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011, pág. 369; ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L., 2011 “The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo Observatorio de Política Exterior Española*, n° 59; MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria*, n° 146, 2013.

⁶⁷ WOODWARD, R. “A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD’s International Tax Transparency Regime”, *Global Tax Governance What is Wrong with It, and How to Fix It*, ECPR Press, 2016, pág. 117; GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”, *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, n° 19, 2020.

y que además, una vez implementados, se mantenían en el tiempo. Además, en caso incumplimiento, los territorios volverían a entrar en las listas al volver a ser calificados como paraísos fiscales o como no cooperativos.

Quinta. El alcance de los trabajos debía ampliarse en el plano objetivo y subjetivo. En el plano objetivo teniendo en cuenta rentas y regímenes fiscales preferenciales excluidos inicialmente.

En el subjetivo, evaluando todas las jurisdicciones, tanto a efectos de su calificación como paraíso fiscal como de posibles regímenes fiscales preferenciales que pudieran albergar. Además, también debía extenderse hacia otros territorios, que no siendo calificados como paraísos fiscales, por tener un impuesto que gravaba de forma efectiva el beneficio, no fueran considerados cooperativos.

El número de jurisdicciones comprometidas con el estándar internacional de transparencia e intercambio de información aún era limitado. Para formar parte del Foro Global había que comprometerse a cumplirlo. Pero el número de miembros que formaban parte del mismo en aquella época apenas sobrepasaba los 90. Un número considerable pero aún insatisfactorio.

Sexta. El intercambio previa petición había resultado insuficiente como modalidad exclusiva de intercambio entre Administraciones. Debía hacerse una apuesta decida por otras modalidades más efectivas que permitieran detectar rentas no declaradas y aplicar adecuadamente los tributos de la jurisdicción de residencia. El intercambio de información automático entre administraciones se oteaba en el horizonte y con él, la revisión del estándar internacional en materia de transparencia e intercambio de información.

Séptima. Por último, existían problemas en la fiscalidad internacional cuya resolución requería ir más allá de la transparencia y el intercambio de información. La traslación de bases imponibles en los grupos multinacionales para hacerlas tributar en lugares fiscalmente benévolos pero donde no se generaba valor, era un problema que requería una revisión a fondo de los Tratados para evitar la doble imposición y de las regulaciones internas.

BIBLIOGRAFÍA

- CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO “Globalización económica y poder tributario ¿hacia un nuevo derecho tributario?” *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 114, 2002
- CALDERÓN CARRERO, La incidencia de la globalización en las configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI, IEF, Documentos n° 20, 2006;
- CARRASCO PARRILLA, P. J., “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales” en *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011.
- CHECA GONZÁLEZ, C. “Globalización económica y principios tributarios” *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, n° 22, 2010.
- COMISIÓN EUROPEA COM (2001) 260 final, Política fiscal en la UE - Prioridades para los próximos años.
- CRUZ PADIAL, I. “Sistema Tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica” *Nueva Fiscalidad*, n° 9, 2007.
- DHARMAPALA, D. “Which countries become tax havens?”, *Journal of Public Economics*, vol. 93, n° 9-10, 2009.
- DOGGART, C., *Tax havens and their uses. EIU special repor*, Economist intelligence unit ltd. Publications, London, 1979.
- EDWARDS, C. y MITCHELL, D. J., *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend it*, CATO Institute, Washington, D.C., 2008.
- ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L., “The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo Observatorio de Política Exterior Española*, n° 59, 2011.
- FERRE NAVARRETE, M., “Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso”, en AAVV. *Manual de Fiscalidad Internacional*, vol. II, 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- GARCÍA PÉREZ, J. A., “Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales”, *Cuadernos de Formación CEF*, n° 4, 2011.
- GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

- GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”, *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, nº 19, 2020.
- GORDON, R. A., “Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers - An Overview, (A report to the Commissioner of Internal Revenue the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy)”, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, 1980.
- GORDON, R. A., *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers - An Overview, (A report to the Commissioner of Internal Revenue the Assistant Attorney General (Tax Division) and the Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy)*, Department of the Treasury, Internal Revenue Service, Washington, D.C., 1980.
- IBÁÑEZ MARSILLA, S. “La competencia fiscal perniciosa ante la OMC. Reflexiones al hilo del asunto de las foreign sales corporations” *Crónica Tributaria*, nº 113, 2004.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “El nuevo enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Carta Tributaria Revista de Opinión*, nº 22, 2017.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos Instituto Estudios Fiscales*, nº 1, 2002.
- MARTÍN LÓPEZ, J., “Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria”, en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013.
- MARTOS GARCÍA, J. J., *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Aranzadi, 2007.
- MARTOS GARCÍA, J. J. *El IRPF dual. Análisis constitucional*, Tirant lo Blanch, 2014
- MOERMAN, S., “The Main Characteristics of Tax Havens”, *International Tax Review*, vol. 27, nº 10, 1999.
- O’NEILL, P. “US Treasury Secretary Statement on OECD Tax Havens”, *Tax Notes International*, nº 21, 2001.
- OWENS, J. “Emergin issues in tax reform: the perspective of an international bureaucrat”, *Tax Notes International*, vol. 15, nº 25, 1997.
- PATON GARCÍA, G. “La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales” en la obra colectiva

Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura, Thomson-Aranzadi, 2011.

- ROY ROHATGI, *Principios Básicos de la Tributación Internacional*, Legis, 2008.
- SALTO VAN DER LAAT, D., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y medidas antiparaíso en la legislación española” *Crónica Tributaria*, n° 93, 2000.
- VALLEJO CHAMORRO, J. M., 2005 “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea”, *Información Comercial Española*, ICE, n° 825, 2005. Número especial dedicado a Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional.
- WALTER, A. *Governing Finance*, Cornell University Press, 2008.
- WOODWARD, R. “A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD’s International Tax Transparency Regime” en *Global Tax Governance What is Wrong with It, and How to Fix It*, ECPR Press, 2016
- YATES, M. T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAEL, M., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 3”, *Journal of International Taxation*, n° 22, 2011.

OCDE

- 1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”
- 2000 “Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”
- 2000 “Improving Access to Bank Information for Tax Purposes”.
- 2004 “*Consolidated Application Note. Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes*, Centre for Tax Policy and Administration”.
- 2004 “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”
- 2006 “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field. 2006 Assessment by the Global Forum on Taxation”.
- 2006 “The OECD’S Project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries”
- 2009 “Countering offshore tax evasion. Some Questions and Answers on the Project”
- 2009 “A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard”.
- 2010 “Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (A Background Information Brief)”.

- 2010 “A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard”.
- 2011 “A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard”.
- 2012 “A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard”.
- 2015 “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5”.
- 2018 “Resumption of application of substantial activities factor to no or only nominal tax jurisdictions. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

Capítulo II

Jurisdicciones no cooperativas: Foro global de transparencia e intercambio de información y proyecto BEPS¹

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA
Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 2.1. Foro Global de transparencia e intercambio de información en materia fiscal. 2.1.1. Intercambio de información previa petición. 2.1.2. Intercambio automático de información. 2.1.3. Estándar internacional en materia de transparencia fiscal e intercambio información. 2.2. Proyecto BEPS. 2.2.1. Intercambio automático de información: El informe país por país. 2.2.2. Intercambio de información espontáneo. 2.2.3. Revisión del concepto de Jurisdicción no cooperativa. 3. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE RÉGIMENES PREFERENCIALES PERJUDICIALES. 3.1. La propiedad intelectual como nueva actividad económica susceptible de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales. 3.2. El criterio de actividad sustancial en el territorio como nuevo factor clave. 3.3. Mejora del factor clave transparencia. Intercambio espontáneo de información sobre acuerdos específicos con el contribuyente o *tax ruling*. 4. VUELTA AL CONCEPTO ORIGINAL DE PARAÍDOS FISCALES INTEGRADO DENTRO DE LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS DEL PROYECTO BEPS. 5. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Los trabajos emprendidos por la OCDE hasta el final de la primera década del siglo XX sobre competencia fiscal perjudicial y transparencia e intercambio de información habían arrojado resultados insatisfactorios.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraisos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia, financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

El estándar internacional basado en el intercambio previa petición había fallado. Por un lado, quedó claro que el mero compromiso de las jurisdicciones para modificar su marco legal, su red de Tratados o sus prácticas administrativas no podía ser suficiente para salir de las listas. Por otro, tampoco había funcionado el criterio formalista basado en la firma de 12 Acuerdos o Tratados, constatándose en muchas jurisdicciones una estrategia de cumplimiento simulado y no una verdadera voluntad de intercambiar información con otros territorios interesados².

Pero además el mero intercambio previa petición había resultado insuficiente. Debía hacerse una apuesta decida por otras modalidades de intercambio de información más efectivas que permitieran detectar rentas no declaradas y aplicar adecuadamente los tributos de la jurisdicción de residencia

Se requería ampliar el alcance de los trabajos sobre competencia fiscal perniciosa. En el plano objetivo teniendo en cuenta rentas y actividades excluidas inicialmente; y en el plano subjetivo evaluando a mas territorios a efectos de su calificación como paraíso fiscal y todos regímenes fiscales preferenciales que pudieran ser potencialmente perniciosos; así como extender las evaluaciones hacia otras jurisdicciones, que no siendo calificados como paraísos fiscales por tener un impuesto que gravaba de forma efectiva el beneficio, pudieran ser consideradas como no cooperativas.

² YATES, M. T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAEL, M., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 3”, *Journal of International Taxation*, n° 22, 2011; GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, pág. 46; CARRASCO PARRILLA, P. J. “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales”, *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011, pág. 369; ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L., “The fight against tax havens and tax evasión. Progress since London G20 summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo Observatorio de Política Exterior Española*, n° 59, 2011; MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria*, n° 146, 2013.

En este escenario cada vez cobraban más fuerza las voces que cuestionaban la estrategia basada, única y exclusivamente, en la transparencia y el intercambio de información como vía para establecer un *level playing field* en la fiscalidad internacional.

La traslación de bases imponibles en los grupos multinacionales para hacerlas tributar en lugares fiscalmente benévolos, pero donde no se generaba valor, era un problema que requería una revisión a fondo del sistema de Tratados para evitar la doble imposición y de las regulaciones internas. Pero también revisar los trabajos sobre competencia fiscal perjudicial, regímenes fiscales preferenciales y paraísos fiscales, recuperando la exigencia de una actividad económica sustancial el territorio como factor clave.

La crisis económica mundial agudizó la necesidad de que los Estados evitaran pérdidas recaudatorias y fue el detonante que provocó un cambio de rumbo, de manera que en los años siguientes la comunidad internacional puso en marcha dos iniciativas sumamente ambiciosas que transformaron el escenario de la fiscalidad internacional: El Foro Global sobre transparencia e intercambio de información y el Proyecto BEPS.

Como consecuencia de los trabajos desarrollados en el seno de ambas instituciones, se produjo una revisión del enfoque de la competencia fiscal perjudicial y, con él, de los conceptos de paraíso fiscal, régimen fiscal preferencial y jurisdicción no cooperativa, que pasamos a relatar en este Capítulo.

2. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

2.1. *Foro Global de transparencia e intercambio de información en materia fiscal*

En el Capítulo anterior apuntamos que son jurisdicciones no cooperativas aquellas que incumplen el estándar internacional de transparencia e intercambio de información en materia fiscal. La cuestión se traslada en delimitar adecuadamente ese estándar internacional, que ha ido sufriendo variaciones significativas en los últimos años en un proceso inconcluso, en continua revisión; así como en estable-

cer un proceso evaluación continua de jurisdicciones para verificar el cumplimiento o incumplimiento del mismo, y con él, la calificación de cada territorio como cooperativo o no cooperativo.

Reseñemos que la OCDE había trabajado tradicionalmente en potenciar el Intercambio de información previa petición (EOIR)³ como medio suficiente para garantizar el estándar internacional de transparencia.

Sin embargo, a mediados de la segunda década del siglo XX, la propia OCDE, el Foro Global y, muy especialmente, el G20 constataron que el EOIR, por sí mismo, resultaba insuficiente, por lo que había que superar la era del intercambio de información previa petición como medio exclusivo para obtenerla.

Conscientes de los cambios que iba a desencadenar la FACTA estadounidense, decidieron establecer un nuevo estándar de transparencia e intercambio de información internacional, más exigente que el anterior, en el que además del EOIR, también se apostase por el intercambio automático de información entre Administraciones (AEOI)⁴, trabajando en una doble línea de actuación complementaria.

Previamente el G20 y la OCDE ya habían potenciado el papel del Foro Global, realizándose en septiembre de 2009 una reestructuración orgánica en la que todos sus miembros participaran en pie de igualdad. Adquirió un alto grado de autonomía, autofinanciándose y quedando excluido de la dirección del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y pasó a denominarse *Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales*⁵.

Así, en la reunión celebrada en México del Foro Global, en septiembre de 2009, sus miembros aceptaron implementar los estándares de transparencia e intercambio de información y someterse a revisión por el propio Foro Global.

³ *Exchange Of Information on Request.*

⁴ *Automatic Exchange of Information.*

⁵ El 17 de septiembre de 2009 el Consejo de la OCDE en su sesión 1202 adopta en su Decisión C (2009) 122 / Final la reestructuración del Foro Global, con un mandato inicial de tres años que, posteriormente, ha sido sucesivamente prorrogado y cuyo presupuesto está íntegramente financiando por sus miembros.

Bajo este nuevo estatus subyacía el plausible objetivo de aspirar a incorporar al mayor número de territorios, autodenominándose marco inclusivo, para que se alcanzará un marco de transparencia e intercambio de información realmente global dotado de gran legitimidad. Desde entonces inició un proceso, ciertamente exitoso, para incorporar nuevos miembros, que se comprometen a cumplir con el estándar internacional y a someterse a revisiones periódicas; revisiones que no solo alcanzan a los miembros del Foro, sino también a otros territorios que a juicio de éste, manifiesten indicios preocupantes. Así, su número de integrantes ha ido creciendo regularmente hasta alcanzar en 2021 los 162 integrantes; un número ciertamente elevado que se acerca al objetivo perseguido.

2.1.1. Intercambio de información previa petición

El enfoque formalista seguido por la OCDE, focalizado más en la cantidad de Acuerdos o Tratados que en los resultados efectivos, fue abiertamente criticado y la propia OCDE reconoció la necesidad de su revisión atendiendo a los territorios con los que son firmados los Convenios, la rapidez de su entrada en vigor y si están siendo correctamente aplicados.

Las declaraciones del G8 en Lecce, el 13 de junio de 2009, y tres meses después, el 25 de septiembre, del G20 en Pittsburgh, manifestaron que era esencial desarrollar un mecanismo eficaz de revisión por pares (*peer review*), dirigido por un Foro Global realmente ampliado.

Como respuesta, el Foro Global se reestructuró, lo diseñó y lo puso en marcha. Creó un grupo de trabajo del *peer review*, formado por representantes de 30 territorios miembros, que celebró las primeras reuniones a lo largo del último trimestre de 2009 y estableció los términos de referencia, la metodología de cada revisión y los criterios para otorgar calificaciones.

El Foro Global cambió el enfoque. Desde entonces exige que la red de Tratados debe abarcar a todos los socios interesados en disponer de un mecanismo de intercambio de información, no siendo suficiente la conclusión solo con aquellos que carezcan de importancia económica. Los Tratados deben estar en vigor y aplicarse de forma efectiva, de manera que el rechazo a concluir un Convenio de esta naturaleza

puede considerarse como falta de compromiso para implementar los estándares internacionales.

La base jurídica utilizada en este proceso fue el *Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia tributaria* de 2002 y la *redacción de 2005 del art. 26 Modelo Convenio OCDE y sus Comentarios*; y a ellos se unió el *Convenio multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010* para garantizar el mismo estándar de información intercambiable, así como para dotarle de un carácter multilateral sin restricciones de partida para cualquier Estado que desee suscribirlo⁶.

En base a la información a intercambiar que posibilitan estos instrumentos y a su aplicación efectiva, se establecieron tres categorías de **términos de referencia**:

- a) Sección A sobre la disponibilidad de información, que contenía 3 términos: Información relativa al propietario de entidades, Información de registros contables e información bancaria.

⁶ Por tanto, se trata de un instrumento que al igual que el Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición permite solicitar información fiscal relevante para la aplicación de prácticamente de cualquier tributo. Pretende que se intercambie información en la medida más amplia posible, sin que ello permita a los Estados realizar solicitudes genéricas, indeterminadas, o de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente, salvaguardado además el derecho a la confidencialidad de la información tratada y el resto de derechos reconocidos en la normativa interna de los Estados, pero sin que ello impida o entorpezca indebidamente la asistencia administrativa eficaz. Por ello expresamente establece que no se podrá alegar el derecho al secreto bancario para impedir el suministro de la información solicitada o la falta de información sobre la identidad formal o real de Administradores y propietarios de una entidad. Ni que tampoco podrá rechazarse la petición alegando que no se dispone de la información fiscal solicitada porque es irrelevante para la liquidación de sus propios tributos, siempre que fuese posible obtenerla conforme a sus procedimientos y prácticas administrativas.

De hecho, el texto del informe explicativo del Convenio señala que si las disposiciones de éste conforme al Protocolo de 2010 siguen lo dispuesto en el art. 26 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición, deben ser interpretadas en términos generales de la misma manera, inspirándose en los Comentarios de la OCDE al citado artículo.

Se pretende conseguir que la información solicitada esté disponible conforme a su marco normativo, de manera que identifique a los titulares de las entidades, exija la elaboración y conservación de justificantes y registros contables y prohíba el secreto bancario.

- b) Sección B, con 2 términos: Uno relativo al acceso a la información indicada en la sección A por la Administración competente; y el otro a la compatibilidad de los derechos y garantías de los contribuyentes con el intercambio.

Evalúa la facultad de la Administración requerida para acceder a esa información, porque dispone de ella o bien porque está en disposición de solicitarla al propio interesado o a terceros y recibirla en un tiempo oportuno y, todo ello, salvaguardando los derechos de los contribuyentes al tratamiento confidencial y al uso debido de esos datos.

- c) Sección C, con 5 términos: La existencia de mecanismos para intercambiar información; existencia de instrumentos con todos los socios pertinentes; confidencialidad de la información recibida; derechos y garantías de los contribuyentes y de terceros; y solicitudes y suministro efectivo de la información en la práctica.

Con ésta se pretende comprobar que la información se intercambia de forma efectiva, teniendo, por un lado, cobertura jurídica a través de un Acuerdo, Tratado o el Convenio de Asistencia mutua del Consejo de Europa y la OCDE; y por otro, recabando y facilitando la información de forma oportuna a la jurisdicción requirente.

En relación a la **metodología**, se acordó inicialmente que cada revisión constara de *dos fases*. En la primera se examina la calidad del marco legal interno para el intercambio de información (secciones A y B); mientras que en la segunda se evalúa la implementación práctica de los instrumentos firmados (sección C).

En caso de jurisdicciones con larga tradición en el intercambio de información y una extensa red de Convenios y Acuerdos, el procedimiento de evaluación se podía hacer en una sola *fase combinada*.

La evaluación de territorios la realiza un equipo formado por 2 evaluadores de otras jurisdicciones miembros, apoyados por la Secretaría del Foro Global.

En base a la información facilitada mediante cuestionario y la obtenida, en su caso, durante una visita *in situ* realizada con posterioridad, el equipo de evaluación prepara un informe provisional que envía al territorio evaluado para que realice los comentarios que estime pertinentes. Una vez recibidos, realiza el informe definitivo, que incluye recomendaciones con respecto a las áreas que requieren mejoras, y lo envía al grupo de trabajo del *peer review* para su supervisión. Una vez examinado, lo remite con sus comentarios de vuelta al equipo evaluador y a la jurisdicción evaluada, para que nuevamente manifiesten sus posiciones. Con esta información, el equipo evaluador eleva un informe definitivo al grupo de trabajo *peer review* que, en caso de aprobación, envía al Foro Global para su adopción definitiva.

Respecto a los criterios para otorgar **calificaciones**, en la primera fase en la que se evalúa la normativa interna caben 3 modalidades:

- *Implementadas (in place)*, que supone que no hay deficiencias materiales que impidan aplicar un aspecto esencial del estándar.
- *Implementado pero requiere mejora (in place, but)*, lo que implica haber detectado al menos una deficiencia con un efecto limitado en la aplicación del estándar.
- *No implementadas (not in place)*, lo que conlleva que se ha encontrado al menos una deficiencia esencial para poder aplicar el estándar.

Solo en aquellos casos en que la jurisdicción evaluada no haya implementado alguno de los elementos esenciales, como la existencia del secreto bancario, se retrasará el inicio de la segunda fase hasta que lo implemente.

En la segunda fase de nuevo se otorga una calificación, y junto a ella, otra global sobre el grado de cumplimiento del compromiso de implementar los estándares de transparencia e intercambio de información (EOIR). Calificación que tiene 4 alternativas:

- *Conforme (compliant)*, supone que no se detectan deficiencias materiales.

- *Conforme en gran medida (largely compliant)* implica haber encontrado al menos una deficiencia con efecto limitado en la aplicación práctica.
- *Conforme parcialmente (partially compliant)*, conlleva al menos una deficiencia con efecto significativo.
- *No conforme (non compliant)*, lo que trae consigo la existencia de alguna deficiencia fundamental.

En esta fase resulta primordial consultar a los territorios con los que la jurisdicción examinada intercambia información para comprobar el grado de compromiso que manifiesta en la práctica. La opinión mayoritaria de éstos sobre la experiencia que han tenido en las solicitudes de información resulta reveladora de la efectividad de los intercambios y es de utilidad para subsanar posibles deficiencias de funcionamiento; y es que la calificación final suele ir acompañada de recomendaciones de mejora.

Se han producido 2 rondas de evaluaciones. La primera entre 2010 y 2016. La segunda, en marcha desde 2016 y que se extiende hasta 2023.

En la segunda fase la base jurídica para determinar el estándar a cumplir, sigue remitiéndose al Acuerdo Intercambio de información de 2002 y al art. 26 MC OCDE y sus Comentarios, si bien ahora haciendo referencia a la redacción aprobada en 2012 (al que se remite a su vez el Convenio multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal).

Como novedades aclara, entre otras cosas, que las solicitudes relativas a un grupo de contribuyentes no identificados individualmente (“solicitudes colectivas”) se contemplan, siempre que quede suficientemente probada de antemano la pertinencia previsible (*foreseeable relevance*) de la información solicitada.

Otra cuestión que introduce la versión de 2012 del art. 26 MC OCDE es la inclusión de una redacción alternativa para aquellos Estados que deseen implementar plazos de tiempo concretos para la realización del intercambio. Así, establece el plazo máximo de 2 meses cuando los datos ya se encuentren en poder del Estado requerido, o

de 6, si no cuenta con estos, contados en ambos casos a partir de la recepción del requerimiento⁷.

Por otro lado, se amplía la información que debe ser intercambiada. El Foro Global aprobó en octubre de 2015, en su reunión en Barbados, que para la segunda ronda cada jurisdicción debe adoptar los cambios necesarios para estar en disposición de conocer en todo momento no solo la identidad de los propietarios formales sino también de los beneficiarios finales o titulares reales de las entidades y poder intercambiar esta información, siguiendo de esta forma la petición formulada por el G20, que invitaba a remitirse a los trabajos del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) sobre este concepto⁸.

En consecuencia, se han modificado los términos de referencia de la Sección A para abordar la información relativa a titulares reales o beneficiarios finales de todas las entidades y productos bancarios o financieros.

Para llevar a cabo las revisiones el Foro Global elaboró inicialmente unos documentos clave, que han sido actualizados y que se encuentran desarrollados actualmente para la segunda ronda⁹. Son

⁷ En todo caso, los Comentarios señalan la posibilidad de que las autoridades competentes acuerden casuísticamente dichos plazos. No obstante, si el Estado requerido no puede suministrar la información dentro de los plazos previstos, en virtud de impedimentos legales (por ejemplo, retrasos ocasionados por recursos interpuestos por el contribuyente), no se considerará que sea contrario al convenio. Asimismo, se aclara que no podrá objetarse la utilización de la información intercambiada por el hecho de que esta se haya intercambiado fuera de plazo.

⁸ El GAFI define el concepto de “beneficiario final” como la(s) persona(s) física(s) que en último término posee(n) o controla(n) a un cliente y/o la persona física en cuyo nombre se realiza una transacción. Dicho concepto incluye también a las personas que ejercen el control efectivo sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica. Las expresiones “en último término posee(n) o controla(n)” y “ejercen el control efectivo” designan aquellas situaciones en las que la titularidad y/o el control se ejercen por medio de una cadena de propiedad o a través de una forma de control que no sea el control directo.

⁹ Informe OCDE y Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales 2017 “Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020”. Puede consultarse el trabajo de MUSILEK ÁLVAREZ, M. A., “Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria: evaluación del primer mandato e inicio del segundo” *Cuadernos de Formación IEF*, n° 12/14, vol. 17, 2014.

la base en la que se sustentan y contienen los términos de referencia, los elementos esenciales de los estándares y una guía detallada de los aspectos procedimentales, los criterios seguidos, y finalmente, un calendario de evaluaciones.

El Foro Global aprobó que todos los países miembros y los terceros países considerados pertinentes se debían someter a esta segunda ronda de evaluaciones, con el fin de garantizar el cumplimiento permanente y la implementación del estándar, si bien a diferencia de la primera ronda y fruto de la experiencia acumulada, las *revisiones efectuadas a partir de 2017 combinan las fases 1 y 2 en una fase única* y en el marco de un mismo procedimiento.

El calendario de revisiones, junto con los resultados que ha ido arrojando cada una, es público, estando disponibles en la web del Foro Global¹⁰.

Tras más de una década de trabajo, cabe hacer algunas **valoraciones** sobre el proceso y los resultados obtenidos por el Foro Global, que contrastan claramente con los procesos previos, corrigiendo las principales deficiencias detectadas.

a) Proceso dinámico y periódico. Las jurisdicciones pueden mejorar su calificación si atienden a las recomendaciones efectuadas o, por el contrario, empeorarla, si no cumplen con los compromisos adquiridos o adoptan regulaciones o prácticas administrativas contrarias o poco respetuosas con el estándar internacional.

En este sentido, quedan obligadas anualmente a proporcionar informes de seguimiento sobre las medidas que han adoptado para abordar las recomendaciones, por lo que a tenor de lo mismos, su calificación puede variar, calificando negativamente a aquellas jurisdicciones que no han implementado los compromisos adquiridos. Así, en la segunda ronda se ha establecido un procedimiento rápido para comprobar el grado de cumplimiento de los mismos.

Se corrige así una de las deficiencias tradicionales de estos procesos, el control del cumplimiento real de los compromisos de

¹⁰ <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

cada jurisdicción para salir de la lista. Se puede afirmar que el nuevo sistema establecido por el Foro Global ha acabado con las estrategias de cumplimiento simulado, tan habituales en procesos previos.

Notemos que el proceso de revisión se repite pasados unos años. Aunque el territorio haya obtenido previamente una calificación favorable, se evalúan cambios regulatorios o de prácticas administrativas, y/o en su caso, la adaptación a las nuevas exigencias de transparencia que pueda adoptar el Foro Global y que no fueron tenidas en cuenta en la revisión previa. Así está previsto que ocurra al final de la segunda ronda, reevaluándose nuevamente todas la jurisdicciones que habían sido evaluada en la primera.

b) *Amplio alcance*. A finales de 2020, 124 jurisdicciones se habían sometido a revisión y calificación, según consta en el Informe anual del Foro Global. Algunas han sido evaluadas tanto en la primera como en la segunda ronda; otras solo en la primera, estando a la espera de su reevaluación; y un tercer grupo solo en la segunda, porque se incorporaron al Foro Global al final de la primera o ya iniciada la segunda. En cualquier caso, está previsto que para finales de 2023 su número siga creciendo hasta evaluar a todos los integrantes del Foro y a otros, no integrantes, que se consideren relevantes¹¹. Esta nota también supone un claro contraste con los procesos previos, que tuvieron un alcance mucho más limitado.

c) *Resultados realmente exitosos*, a diferencia de los cosechados en los procesos previos. Los datos son reveladores. De las 124 jurisdicciones calificadas globalmente a finales de 2020, hay 11 (8,9%) que han sido valoradas como “parcialmente conforme” y solo 3 (2,4%) como “no conforme”¹².

Teniendo en cuenta que el estándar fijado por el Foro Global para cumplir con las exigencias de transparencia e intercambio

¹¹ Informe anual del Foro Global 2020 “Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19”.

¹² Anexo B del Informe anual del Foro Global 2020 “Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19”.

de información en relación al EOIR se alcanza cuando la calificación es “conforme” o “conforme en gran medida”, de las 124 jurisdicciones evaluadas a final de 2020, **110 (89%)** serían **cooperativas** y solo **14 (11%)** serían **no cooperativas**.

JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS	RONDA 1 (2010-2016) CALIFICACIÓN GLOBAL	RONDA 2 (hasta 2020) CALIFICACIÓN GLOBAL
Anguila	Parcialmente conforme	No conforme
Barbados	Conforme en gran medida	Parcialmente conforme
Botswana	Conforme en gran medida	Parcialmente conforme
Ghana	Conforme en gran medida	Parcialmente conforme
Guatemala	Conforme en gran medida (provisional)	No conforme
Kazajistán	---	Parcialmente conforme
Liberia	---	Parcialmente conforme
Malta	Conforme en gran medida	Parcialmente conforme
Panamá	Conforme en gran medida (provisional)	Parcialmente conforme
Seychelles	Conforme en gran medida	Parcialmente conforme
San Martín	Parcialmente conforme	----
Trinidad y Tobago	No conforme	----
Turquía	Parcialmente conforme	----
Vanuatu	Conforme en gran medida (provisional)	Parcialmente conforme

Fuente: Informe anual del Foro Global 2020 “Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19”.

Sólo 3 territorios arrojan una calificación global de *no conforme*. Trinidad y Tobago, que fue sometida a revisión en la primera ronda, aún no lo ha sido en la segunda; y Anguila y Guatemala, que han sido evaluadas en ambas rondas, han empeorado su calificación provisional como consecuencia del incumplimiento de los compromisos que habían adquirido.

En términos similares, Barbados, Botswana, Ghana, Malta, Panamá, Seychelles y Vanuatu han dado un paso atrás, empeorando su calificación, y han pasado de ser considerados cooperativos en la primera ronda a ser calificados como territorios no cooperativos, tras la segunda revisión.

Por otro lado, Estados tradicionalmente opacos, como Suiza y Luxemburgo, han sido evaluados en las dos rondas y en ambas han obtenido una calificación de *conforme en gran medida*. La eliminación del secreto bancario y el establecimiento de regulaciones que permitan conocer al titular o beneficiario real de entidades y productos financieros es una realidad en estos países.

España también ha sido calificada en las 2 rondas (2011 y 2019), siendo considerada en ambas como jurisdicción cooperativa. Sin embargo, llama la atención que haya empeorado su calificación en la segunda, habiendo pasado de *conforme* a *conforme en gran medida*; esas deficiencias, a la vista del informe de revisión de 2019, se observan especialmente en relación a la obligaciones de identificación y control de los titulares reales, aunque también hay otra, de escasa trascendencia a nuestro juicio, sobre la firma de acuerdos internacionales. Así, las recomendaciones formuladas en relación al término de referencia A fueron¹³:

- España debe controlar el efectivo cumplimiento de la nueva obligación de las empresas y sociedades de presentar anualmente al Registro Mercantil un formulario identificando a los titulares reales o beneficiarios finales. Debería seguir reforzando las medidas para garantizar que los notarios obtengan información adecuada, precisa y actualizada sobre éstos.
- Se recomienda fortalecer las actividades de supervisión en el caso de los abogados y de los proveedores de servicios fiduciarios y empresariales que presten los denominados servicios de secretaría, en vista del escaso número de inspecciones in situ realizadas y del papel potencial que desempeñan en la operativa y gestión de fideicomisos.

¹³ Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales. Informe de revisión por pares EOIR. España. Segunda ronda. 2019. Anexo 1, pág. 89.

Esta recomendación se refiere al control de las obligaciones que recaen sobre las personas que presten los servicios por cuenta de terceros indicados en el artículo 2.1.o) de la Ley de prevención del blanqueo de capitales, contenida en su Disposición Adicional Única, conforme a la nueva redacción dada por el Real Decreto-ley 11/2018. Estas personas, físicas o jurídicas, tienen la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil y presentar periódicamente, junto a las cuentas anuales, un documento en el que indiquen información relacionada con este tipo de operaciones realizadas durante el ejercicio¹⁴.

¹⁴ Los siguientes servicios por cuenta de terceros, indicados en el artículo 2.1.o) de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales son:

- Constituir sociedades u otras personas jurídicas: No se refiere a la creación de sociedades a título personal en las que vayamos a formar parte sino la realización de los trámites de constitución a instancia de otras personas físicas o jurídicas. No se incluiría el asesoramiento previo o durante la constitución si no va aparejado a la realización de las gestiones necesarias para la creación de la empresa (confección estatutos, escritura ante notario, alta fiscal, inscripción en el Registro Mercantil, etc.). Sí se incluiría el alta de sociedades preconstituidas con el objetivo de su posterior venta.
- Ejercer funciones de dirección o de secretarios no consejeros de consejo de administración o de asesoría externa de una sociedad, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones: No se incluye el servicio de gestoría administrativa (confección de nóminas, elaboración de modelos tributarios, llevanza de contabilidad, etc.). Sí incluiría el servicio de consultoría prestado a nivel de consejero delegado o equivalente.
- Ejercer funciones de socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones. No se refiere a formar parte de asociaciones a título personal sino a instancia o por cuenta de otra persona física o jurídica.
- Facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una entidad. Sería el caso del servicio de representación de no residentes.
- Ejercer funciones de fiduciario en un fideicomiso (trust) o instrumento jurídico similar o disponer que otra persona ejerza dichas funciones. Un fideicomiso es un contrato por el cual una o más personas (fideicomitente o fiduciante) transmiten bienes, dinero o derechos de su propiedad a otra persona (fiduciario) para que esta los administre y transmita su propiedad al cumplimiento de un plazo u otra condición a otra persona (fideicomisario, que puede ser el propio fiduciante u otro beneficiario). Se incluirá por tanto la actividad de administración, conservación y/o transmisión de los bienes o derechos objeto del contrato de fideicomiso.
- Ejercer funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea y que es-

Junto a ellas, una recomendación más en relación al término de referencia C, que indicaba que España debería seguir concluyendo acuerdos internacionales para el intercambio de información con cualquier nuevo socio relevante que así lo requiera.

La redacción de esta recomendación presume que España cumple el objetivo de cumplir con instrumentos jurídicos que le permitan intercambiar información previa petición conforme al estándar exigido. Efectivamente, el informe de revisión señala que España había expandido el número de jurisdicciones con las que tiene cobertura jurídica para el intercambio de información, pasando de 99 en 2011 a 142 a finales de 2018, debido a la firma de 11 nuevos instrumentos bilaterales (3 Acuerdos y 8 Tratados) y, muy especialmente, por el incremento del firmantes del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010 (32).

Notemos que el Convenio multilateral presenta una clara ventaja respecto la red de Tratados para evitar la doble imposición. Muchos de éstos Tratados deberían ser revisados y actualizados para que posibiliten el intercambio previa petición conforme a la redacción del art. 26 que exige el estándar internacional. Sin embargo, no será necesario, si la otra parte contratante se hubiera adherido al Convenio Multilateral de Asistencia administrativa mutua de la OCDE y del Consejo de Europa; automáticamente, se dispondría de paraguas jurídico que posibilitará el intercambio en los términos exigidos por el Foro Global, sin necesidad de revisar el Tratado. En la actualidad, 141 jurisdicciones se han adherido al mismo, y se espera que el número siga creciendo, a tenor de la declaración del G20 en su reunión de Buenos Aires en 2018, indicando que “Todas las jurisdicciones deberían firmar y ratificar el Convenio Multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria”.

Por ello, esta última recomendación que realiza el Foro Global en el informe de revisión de la segunda ronda de España tiene una

tén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.

utilidad relativa, en la medida en que el propio informe reconoce que ninguna jurisdicción ha manifestado que España haya rechazado firmar un acuerdo de intercambio de información durante el periodo de revisión¹⁵ y que, además, el número de territorios que firman y ratifican el Convenio Multilateral, entre ellos España, es muy amplio y sigue creciendo.

2.1.2. Intercambio automático de información

Cuando a finales del siglo pasado se iniciaron los trabajos contra la competencia fiscal perjudicial, el AEOI entre administraciones de diferentes países era una aspiración utópica en un entorno internacional en el que múltiples territorios recogían en su regulación el secreto bancario y la posibilidad de crear entidades sin conocer a los titulares, formales y reales, de las mismas.

Tuvo que llegar la crisis económica mundial y la bajada de ingresos públicos para que se agudizará la necesidad de tapar las grietas de los sistemas tributarios y, con ello, se plantearan medidas más ambiciosas.

El intercambio automático de información se activó tras la aprobación por los EEUU de la *Foreign Account Tax Compliance Act*, mayormente conocida por su acrónimo, FATCA, que entró en vigor parcialmente el 1 de enero de 2014 y de forma plena a partir de 2017. El origen de esta disposición radicó en el convencimiento del gobierno norteamericano de que ciertas entidades, especialmente de naturaleza financiera y extranjeras, colaboraban con sus clientes para eludir sus responsabilidades tributarias en aquel país. Para evitarlo, desarrolló esta ley que les obliga a declarar periódicamente las cuentas y transacciones de clientes que puedan tener obligaciones fiscales con EEUU, bajo riesgo, en caso de incumplimiento, de una retención del 30% del importe de cada transacción que proceda de EEUU¹⁶.

¹⁵ Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales. Informe de revisión por pares EOIR. España. Segunda ronda. 2019. Anexo 1 pág. 89.

¹⁶ Sobre el origen de la FACTA, consúltese a MONTORO ZULUETA, B., “La disputa fiscal entre EEUU y Suiza” Boletín Económico del ICE, nº 3045, 2013. Si se prefiere profundizar en el contenido de la FACTA y su influencia internacional,

Desde la aprobación de la FACTA las instituciones financieras no estadounidenses están obligadas a suministrar información periódicamente a la Administración tributaria norteamericana, directamente o a través de la Administración fiscal de su país, sobre las personas o entidades obligadas a pagar impuestos en los EEUU que son titulares de cuentas en dichas instituciones.

Para facilitar el cumplimiento internacional de estas obligaciones, EEUU propuso modelos de acuerdos bilaterales a alcanzar con los diferentes países. España, Alemania, Reino Unido Francia e Italia, negociaron conjuntamente para alcanzar un modelo común de acuerdo intergubernamental (Modelo 1A), que se ha utilizado en los respectivos acuerdos bilaterales suscritos por estos cinco países con EEUU y, posteriormente, de éste con otras jurisdicciones.

Conforme al Modelo 1A las entidades financieras comunican a sus respectivas Administraciones tributarias la información relevante según la FACTA y éstas la envían a la Administración tributaria norteamericana, quedando con ello exonerada la retención en la fuente del 30% cuando reciban transferencias de origen estadounidense. En estos casos, la Administración norteamericana, también puede intercambiar información automática con la Administración del Estado firmante.

Bajo el impulso de la FATCA, los Gobiernos de Francia, Alemania, Italia, España y Reino Unido emitieron un comunicado conjunto el 9 de abril de 2013 en el que anunciaban su intención de desarrollar un AEOI mutuo como el que se habían comprometido a mantener con los EEUU.

Unos días después, el 19 de abril de 2013, los líderes del G20 decidieron solicitar a la OCDE la elaboración de un Modelo multilateral que permitiese el AEOI. En septiembre de 2013, en la cumbre de San Petersburgo, el G20 respaldó la propuesta realizada por la OCDE, pu-

se recomienda la lectura de FUSTER GÓMEZ, M., “La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional” *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 167, 2015; y de GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

blicándose en febrero de 2014 el “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*”, que en 2017 tuvo su segunda edición. Inspirado en el citado Modelo 1A, obliga a los Estados que lo asuman a obtener determinada información de las instituciones financieras establecidas en su territorio e intercambiarla de forma automática con el resto de jurisdicciones con una periodicidad anual¹⁷.

Al igual que el Modelo 1A, la norma aprobada por la OCDE se compone de 2 partes.

La primera contiene el articulado que constituye el acuerdo alcanzado entre los países firmantes para permitir el intercambio automático de información de cuentas bancarias “*Model Competent Authority Agreement*” o “*Modelo CAA*”.

La segunda incluye los procedimientos de diligencia debida, el modelo y contenido del intercambio, “*Common Reporting and Due Diligence Standard*” o, simplemente, “CRS”. Además, también incluye comentarios a ambas partes.

Sin embargo, a diferencia de la FACTA, no establece obligación de retener en origen cuantía alguna en las transacciones con destino a la entidad financiera del territorio que incumpla sus obligaciones de identificación y comunicación, siendo en su caso sancionadas conforme a la normativa interna de cada país.

Indiquemos que la información intercambiada gira sobre las cuentas en instituciones financieras (institución, número de cuenta y saldo) y detalles sobre el titular de la misma (nombre, dirección, fecha de nacimiento y *número de identificación*).

Cada Administración debe recabar anualmente esta información de sus instituciones financieras, que incluyen bancos, fondos y fideicomisos, y posteriormente, intercambiarla automáticamente con las jurisdicciones de residencia del titular de la cuenta o del beneficiario efectivo, siempre que ésta cuente con el marco necesario para garantizar la confidencialidad.

¹⁷ Sobre esta norma puede consultarse a PINA MONTANER, “La norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras” *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n° 37, 2014.

Así, en la séptima reunión del Foro Global, celebrada en Berlín los días 28 y 29 de octubre de 2014, basándose en el modelo anterior, 51 países suscribieron el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras*, al que pronto se adhirieron otros tantos hasta alcanzar la centena, entrando en vigor para finales de 2017 en 49 jurisdicciones (caso de España) y para final de 2018 en 51 más.

Mientras tanto, la Unión Europea reformaba la Directiva 2011/16/UE, su instrumento jurídico para el intercambio de información fiscal entre Estados miembros, mediante la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que incorporó los intercambios automáticos sobre cuentas financieras, siguiendo el Modelo CAA y el CRS.

2014 supuso el inicio de la era del AEOI entre Administraciones, que llegó para quedarse.

Tal y como había hecho previamente con el EOIR, el G20 encomendó al Foro Global sobre transparencia e intercambio de información la tarea de potenciar la utilización de este nuevo instrumento y supervisar su aplicación efectiva. Para ello, el Foro creó un grupo *ad hoc*, el grupo AEOI, que desarrolló los términos de referencia y la metodología aplicables a las evaluaciones por pares.

El proceso tiene similitudes con el seguido en relación al EOIR, aunque debemos resaltar algunas diferencias, que proceden esencialmente del contexto de partida de ambos; mientras que en el EOIR había una larga experiencia previa entre jurisdicciones, los intercambios automáticos aún no habían comenzado o estaban en una fase primigenia.

Teniendo en cuenta esta circunstancia, el Foro Global adoptó el proceso a los tiempos en que los territorios se habían comprometido a implementar el AEOI, llevando a cabo revisiones por pares para materias concretas de forma secuenciada.

En primer lugar y antes de la puesta en marcha del intercambio automático con otras jurisdicciones y dada la sensibilidad de la información a intercambiar, optó por realizar informes de revisión por pares que analizaran la regulación interna en materia de confidencialidad y protección de datos, para detectar de forma temprana posibles deficiencias y corregirlas. Hasta que estas deficiencias no se corrigiesen, garantizándose la confidencialidad de la información recibida,

el territorio no debía poner en marcha el intercambio automático. Posteriormente, una vez iniciado el AEOI, el Foro Global vuelve a revisar la actuación administrativa en esta materia para asegurar que está siendo plenamente respetuosa.

También ha analizado el marco normativo que establece las obligaciones y el procedimiento para que las instituciones financieras lleven a cabo las reglas de diligencia debida y la presentación de declaraciones periódicas del modelo CRS (Término de referencia CR1 Marco normativo); y los instrumentos jurídicos internacionales que les posibilitan el intercambio automático de acuerdo con el Modelo CAA, en concreto su vigencia y el contenido de los mismos (Término de referencia CR2. Marco legal).

Se han sometido a revisión por pares del marco interno los 100 territorios que se habían comprometido a comenzar con el AEOI durante 2017 y 2018 y los resultados han salido publicados en diciembre de 2020, en el Informe “*Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020*”.

La gran mayoría de los intercambios se están llevando a cabo utilizando el Convenio multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras y, en el seno de UE, en los intercambios entre Estados miembros, la Directiva 2011/16/UE, según redacción dada por la Directiva 2014/107/UE.

La calificación del marco interno puede ser: *Implementado, implementado pero necesita mejorar y no implementado*.

54 territorios han tenido una calificación de *Implementado*, lo que implica que no se han detectado lagunas y, por tanto, no hay recomendaciones o si hay alguna es de bajo impacto.

En 34 el marco interno se considera *implementado pero necesita mejoras*, lo que supone que está en vigor pero se detectan deficiencias de cierto calado que deberían ser subsanadas, formulándose las recomendaciones oportunas. Notemos que esas deficiencias se han encontrado en la regulación interna, disponiendo todos los territorios evaluados de instrumentos jurídicos internacionales que les posibilitan el intercambio.

Finalmente, hay 12 que reciben un *no implementado*. En 2 de ellos porque no ha entrado en vigor la regulación interna y en los otros 10 porque presenta graves deficiencias que suponen un elevado riesgo para la aplicación adecuada del intercambio automático¹⁸.

Tras esta revisión del marco interno, y una vez que los territorios han adquirido una cierta experiencia práctica en el intercambio automático, ha comenzado la revisión por pares de su implementación efectiva, incluyendo la adecuada aplicación de mecanismos de control sobre las instituciones financieras, que debería concluir en 2022.

Tras las revisiones del marco interno de las 100 jurisdicciones que se habían comprometido a comenzar los intercambios durante 2017 y 2018, 98 ya los están realizando y 88 presentan marcos jurídicos nacionales e internacionales implementados correctamente o con algunas deficiencias menores. Entre ellos, Suiza, Luxemburgo, Andorra, Gibraltar y otros muchos territorios tradicionalmente opacos; y grandes potencias como China y Rusia.

El número de territorios que se han comprometido con el AEOI sobre cuentas financieras sigue creciendo; 5 han iniciado intercambios entre 2019 y 2020 y 10 tienen previsto hacerlo entre 2021 y 2023¹⁹.

Cabe destacar que EEUU no se ha comprometido con el proceso AEOI de cuentas financieras dirigido por el Foro Global, si bien ha emprendido intercambios automáticos de información de conformidad con la FATCA a partir de 2015, celebrando acuerdos intergubernamentales con otras jurisdicciones para llevarlos a cabo.

Este camino en solitario que emprendió y continúa EEUU perjudica que el proceso AEOI que sigue el Foro Global siga sumando apoyos, por lo que sería conveniente que se buscaran puntos de confluencia para que se incorporará al mismo. En este sentido, una de las grandes diferencias entre ambos radica en la retención del 30% para las transferencias realizada a entidades no colaboradoras que prevé la

¹⁸ Las 2 en las que aún no ha entrado en vigor la regulación interna son San Martín y Trinidad y Tobago; las 10 en las que presenta deficiencias graves son: Aruba, Azerbaiyán, Belice, Costa Rica, Curasao, Dominica, Granada, Israel, Macao y Rumanía.

¹⁹ Nigeria, Omán y Perú en 2020; Albania, Ecuador, Kazajistán y Maldivas en 2021; Kenia y Marruecos en 2022; y Georgia, Jordania, Montenegro y Tailandia en 2023.

FACTA, mientras que el Foro Global se remite a las sanciones previstas en la normativa interna de cada país.

Si se acercaran posturas en este punto, lo que habría que explorar teniendo en cuenta que la nueva Administración norteamericana es inicialmente más proclive al multilateralismo que su predecesora, la convergencia de ambos procesos podría y debería producirse.

En la búsqueda de esa convergencia, y dado el elevado compromiso existente en la comunidad internacional en relación con el AEOI de cuentas financieras, una vez realizada la primera ronda de revisiones globales, sugerimos que el Foro Global se plantee un mecanismo de retención en la fuente como el seguido por la FACTA, con matices propios, a modo de medida defensiva frente a aquellas jurisdicciones que no lo lleven a cabo satisfactoriamente. Con ello, uno de los principales escollos entre ambas vías estaría más cerca de superarse.

2.1.3. Estándar internacional en materia de transparencia fiscal e intercambio información

Teniendo en cuenta esta doble línea de trabajo que había emprendido el Foro Global, EOIR y AEOI, se debía establecer un nuevo estándar internacional de transparencia e intercambio de información.

El G20 realizó un comunicado en abril de 2016 en el que señalaba la necesidad de establecer nuevos criterios objetivos para identificar jurisdicciones no cooperativas. Como respuesta a esta petición, la OCDE presentó un informe a la reunión del G20 celebrada en Chengdu, durante el 23 y 24 de julio de 2016, en el que estableció los 3 criterios objetivos que están siendo utilizados a los efectos de identificar a las jurisdicciones no cooperantes en materia de transparencia fiscal.

En primer lugar, el grado de implementación del EOIR. Solo se considerará aceptable una calificación global de “conforme” o de “conforme en gran medida” en el marco de la evaluaciones inter pares del Foro Global.

En segundo, la efectiva aplicación del AEOI sobre cuentas financieras. Notemos que no se incluyen las exigencias de AEOI en el marco del Proyecto BEPS, en concreto, el intercambio automático de informes país por país, con información desagregada de los impues-

tos que pagan las multinacionales en todos Estados en donde tienen actividad.

Y finalmente, el nivel de implementación en relación con los instrumentos legales para intercambiar información (a solicitud o automáticamente), a través de su adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE.

Desde la óptica del Foro Global de transparencia e intercambio de información, una jurisdicción será considerada como cooperante, cuando cumpla con al menos dos de los tres criterios mencionados.

Sin embargo, hay una excepción. Se trataría de aquellos casos en los que el Foro Global lo califique como “no conforme” en el marco de la evaluaciones inter pares sobre intercambio de información rogado. Esta calificación supondría que fuese considerada como una jurisdicción no cooperante, aun cuando cumpla con los otros dos criterios.

Así, como hemos expuesto previamente, a final de 2020 solo las evaluaciones EOIR de Trinidad y Tobago, Guatemala y Anguila arrojan un resultado de “no conforme”, por lo que solo ellas serían calificadas como no cooperantes a través de esta excepción a la regla general, esto es, con independencia del cumplimiento o incumplimiento de los otros 2 requisitos indicados.

Valoración. En relación al estándar internacional de transparencia e intercambio de información fiscal implantado por el Foro Global debemos hacer algunas valoraciones:

- a) La adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua como tercer criterio creemos que viene a reforzar la clásica idea de que se requieren instrumentos legales que posibilite el intercambio internacional; idea que también se cumpliría si el territorio en cuestión tuviera una red bilateral de Acuerdos y Convenios suficientemente amplia que permita el intercambio automático y rogado de información tributaria. Ahora bien, cabe preguntarse por qué se establece exclusivamente la adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua como uno de los tres requisitos del estándar internacional y por qué la insistencia del G20 en que todas las jurisdicciones lo firmen y lo ratifiquen.

Como hemos apuntado, presenta ventajas evidentes, en la medida en que es un mecanismo más rápido y cómodo que la firma de Acuerdos y Tratados bilaterales. Simplifica y agiliza. Un territorio que se adhiera al Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua dispondría automáticamente de un paraguas jurídico que posibilitará el intercambio, EOIR y AEOI, en los términos exigidos por el Foro Global, con un número considerable de jurisdicciones, 141 a comienzo de 2021.

Pero es que además muchos de los Tratados para evitar la doble imposición deberían ser revisados y actualizados para que posibiliten el intercambio previa petición conforme a la redacción del art. 26 que exige el estándar internacional, lo que no sería necesario si la otra parte contratante se hubiera adherido al Convenio Multilateral de Asistencia administrativa mutua²⁰; y este mismo problema se repetiría si en el futuro se modificará el alcance de la información a intercambiar para cumplir con estándar internacional.

- b) Cabe preguntarse que lleva a la OCDE, al Foro Global y al G20 adoptar un estándar basado en 2 de 3 requisitos. ¿Por qué no establecieron la exigencia de unos criterios mínimos tanto en EOIR como en AEOI de cuentas financieras? Notemos que se trata de materias complementarias, de manera que donde no llega el AEOI se acudiría al EOIR.

A nuestro juicio se debió a 2 circunstancias propias del contexto temporal en que se formula. Por un lado, en 2016, el proceso de intercambio automático de información de cuentas financieras estaba aún en una fase incipiente. Aunque existían numerosas jurisdicciones que se habían comprometido a ponerlo en marcha para 2017 y 2018, había que comprobar que se hiciese efectivo.

Por otro lado, entre los países que no se han adherido a este sistema AEOI de cuentas financieras que impulsa el Foro Global, se encuentra EEUU. Curiosamente la OCDE y el G20 modelaron el CRS sobre la base de la legislación estadounidense FATCA. Se pidió a EEUU que se comprometiera, junto con

²⁰ Declaración del G20 en su reunión de Buenos Aires en 2018.

todos los demás países desarrollados y centros financieros, con el del Foro Global en esta materia.

Sin embargo, como apuntamos, EEUU decidió actuar unilateralmente y no asumir ese compromiso, aunque bien es cierto que está intercambiando automáticamente cierta información financiera en virtud de los múltiples acuerdos bilaterales de implementación de la FATCA.

Por tanto, si para cumplir el estándar internacional en materia de transparencia se hubiera exigido inexorablemente realizar el AEOI de cuentas financieras a través de los CRS y obtener una determinada calificación, la consecuencia directa es que un gran número de jurisdicciones que aún no se han comprometido o que no lo han puesto en práctica, serían consideradas como no cooperantes, y entre ellas, EEUU.

Por ello, esta formulación del estándar internacional daba una salida a esta situación, permitiendo que aquellos países no comprometidos con el AEOI a través del modelo CRS, puedan, si cumplen los otros 2 criterios, ser considerados cooperantes.

- c) La prevalencia del EOIR. Si el territorio no alcanza en el EOIR una calificación mínima, distinta a “no conforme”, la regla de los 2 de 3 criterios se ignora. Por tanto, esa calificación mínima en el EOIR es imprescindible para que posteriormente pueda entrar en juego ésta.

Parece entendible si partimos de que en el EOIR había una experiencia acumulada en procesos previos, el alcance de la información a intercambiar es mucho mayor y las exigencias impuestas para superar esa calificación de no conforme pasaban por garantizar unos mínimos esenciales como la eliminación del secreto bancario y la capacidad de obtener la información a intercambiar.

- d) El estándar internacional de transparencia es un avance, pero sigue sin resultar plenamente satisfactorio, por lo que consideramos que es transitorio, a la espera de que el AEOI se consolide plenamente y se constate que se aplica de forma efectiva en un elevado número de jurisdicciones; y hasta que se alcance algún acuerdo con EEUU para integrarlo o, cuanto menos, homologar su sistema FACTA.

Por ello, predecimos que un futuro no demasiado lejano el estándar internacional de transparencia volverá a ser revisado, para exigir a todos los territorios el compromiso y aplicación práctica del AEOI de cuentas financieras.

- e) Además también creemos que se debería extender el alcance de la información a intercambiar y dar cabida a nuevas modalidades de intercambio que han surgido del proyecto BEPS. Por un lado, el intercambio automático de los informes “país por país” de las multinacionales; y por otro, el intercambio espontáneo en el marco de la Acción 5 sobre competencia fiscal perjudicial; y es que ambas instituciones, el Foro Global de transparencia e intercambio de información fiscal y el Proyecto BEPS, deberían caminar juntas y conformar las reglas de juego justas de la fiscalidad internacional.

2.2. Proyecto BEPS

La crisis económica y la caída de ingresos públicos provocaron que la comunidad internacional revisara algunas prácticas de planificación fiscal agresiva seguidas por las multinacionales.

Las reglas existentes habían tenido éxito en la eliminación de la doble imposición, facilitando el crecimiento transfronterizo de las inversiones y del comercio. Sin embargo, habían sido utilizadas también de forma abusiva para conseguir una nula imposición, a causa de la falta de coordinación entre los Estados.

Además del perjuicio obvio para los propios Estados, también resultaban agraviados los pequeños contribuyentes y las empresas que operan solo en mercados internos al quedar en situación de desventaja fiscal, y por ende, competitiva, frente a las multinacionales.

En febrero de 2013 el Informe OCDE “*Addressing base erosion and profit shifting*” denunció que la normativa interna y la red de Tratados para evitar la doble imposición posibilitaban la creación de estructuras artificiosas que, sirviéndose de forma espuria del marco jurídico existente, lograban disociar artificiosamente la base imponible del lugar donde se llevan a cabo las actividades que la generan. Ese traslado de bases se dirigía a territorios que les brindaban una baja o nula tributación, provocando en los países en los que realmente se

generaban el pago de cantidades pequeñas o nulas en concepto de impuesto de sociedades, con el consiguiente agujero recaudatorio²¹.

Atendiendo a las recomendaciones del Informe, los Ministros de Hacienda del G20 plantearon la necesidad de realizar propuestas para luchar contra este problema²² y, como consecuencia, en septiembre de 2013 la OCDE y el G20 adoptaron e impulsaron el “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, conocido popularmente como Proyecto BEPS y que está conformado por 15 Acciones que giran en torno a 3 pilares fundamentales:

- a) Dotar de coherencia a las normas de Derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas
- b) Reforzar el criterio de actividad sustancial en el territorio para obtener un trato fiscal ventajoso.
- c) Mejorar la transparencia y la seguridad jurídica²³.

Se pretendía aumentar la coherencia de la regulación vigente en el ámbito de la fiscalidad internacional, evitando lagunas que permitan el traslado artificial de beneficios a países de baja fiscalidad. Como apuntó CARBAJO VASCO, “*la iniciativa BEPS altera la finalidad fundamental del Derecho Internacional Tributario, ya que, en vez de buscar la eliminación o reducción de la doble imposición internacional, se pasa a combatir contra la doble no imposición o la reducción ilegal, incluso contra el espíritu de la Ley, de los impuestos a pagar en las diversas Haciendas nacionales*”²⁴.

La OCDE publicó el Plan de Acción contra BEPS con 15 acciones y lo presentó a los líderes del G-20. Con motivo de la Cumbre celebrada en Antalya (Turquía) los días 15 y 16 de noviembre de 2015, éstos aprobaron un paquete de medidas BEPS e hicieron un llamamiento a la OCDE para que el Proyecto adquiriera una vocación universal,

²¹ Informe OCDE 2013 “*Addressing base erosion and profit shifting*”, págs. 15 y 26.

²² Informe OCDE 2013, pág. 13 y Reunión de Ministro de Hacienda del G20 en 2013.

²³ Informe OCDE 2013 “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” Proyecto BEPS, págs. 10-11.

²⁴ CARBAJO VASCO, D. “Un agujero negro para la gobernanza mundial. Los paraísos fiscales” en *Retos del Derecho ante las nuevas amenazas*, Dykinson, 2015, pág. 234.

convirtiéndolo a principio de 2016 en un “marco inclusivo”, con una estrategia y metodología inspirada claramente en la que seguía el marco inclusivo del Foro Global de transparencia e intercambio de información.

Como consecuencia se invitó a numerosos territorios a incorporarse, asumir sus principios y cumplir los mínimos estándares, participar en su diseño e implementación, así como en los procesos posteriores de revisión, en igualdad de condiciones²⁵.

La OCDE, el G20 y el propio marco inclusivo del Proyecto BEPS han puesto énfasis en que este Proyecto es de gran importancia no solo para los países desarrollados sino, muy especialmente, para las economías en desarrollo, debido a su fuerte dependencia del impuesto que grava el beneficio de las empresas, en particular, de las multinacionales.

Así, desde que el marco inclusivo del Proyecto BEPS se constituyó formalmente ha pasado de 82 jurisdicciones —los Estados del G20, de la OCDE y otros territorios— a 139 a principios de 2021; número sustancial que se acerca a los miembros del Foro Global de transparencia e intercambio de información.

Destacamos que de las 15 Acciones del Proyecto BEPS es necesario que los territorios imperativamente cumplan al menos los siguientes mínimos estándares:

- ✓ Acción 5 para combatir las prácticas fiscales perjudiciales.
- ✓ Acción 6 para evitar el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición.
- ✓ Acción 13 sobre información país por país en materia de precios de transferencia para mejorar la transparencia fiscal.
- ✓ Acción 14 sobre mejora de los mecanismos que tienen las Administraciones tributarias para eliminar la doble imposición²⁶.

²⁵ Punto 15 del comunicado de los líderes del G20 tras la cumbre celebrada en Antalya, Turquía.

²⁶ Sobre las medidas españolas en el marco del Proyecto BEPS, puede consultarse PATÓN GARCÍA, G. “La posición del legislador español ante el proyecto BEPS y los avances del plan de acción de la Unión Europea” *Documentos Instituto Estudios Fiscales*, nº 20, 2016.

La aplicación de estos mínimos estándares es de particular importancia, y cada uno es objeto de un proceso de revisión por pares que evalúa la implementación por cada miembro y, en su caso, realiza recomendaciones.

Estas revisiones se desarrollan supervisadas por grupos de trabajo ad hoc creados para cada Acción, y sus informes se presentan y valoran en las reuniones anuales que suele celebrar el Marco inclusivo del Proyecto BEPS.

Para facilitar la implementación eficaz del paquete de medidas del Proyecto BEPS y, en concreto en el marco de la Acción 6, en 2017 se firmó el Instrumento Multilateral, que permite revisar y actualizar los Tratados tributarios sin necesidad de renegociarlos bilateralmente de forma individual. Entró en vigor el 1 de julio de 2018 entre las primeras jurisdicciones que lo ratificaron. Hasta la fecha lo han firmado más de 85 jurisdicciones y como consecuencia, más de 1.500 Tratados para evitar la doble imposición han sido modificados.

Estos trabajos del Proyecto BEPS sobre los territorios comprometidos y el grado de implementación de los mínimos estándares en cada uno de ellos, afecta y amplía el concepto internacional de jurisdicciones no cooperativas.

Los Estados tendrán por un lado, las evaluaciones del Foro Global de transparencia e intercambio de información; pero por otro, también dispondrán de la que se realicen en el Proyecto BEPS.

De manera que podemos encontrar jurisdicciones no cooperativas porque incumplen los principios que siguen los trabajos del Foro Global; y por otro, jurisdicciones que no cumplen con los mínimos estándares del proyecto BEPS, que también podrían ser calificadas como no cooperativas.

Para el correcto cumplimiento de esos mínimos estándares se han publicado una serie de medidas: algunas consistentes en ampliar el alcance del intercambio de información y, otras, de carácter sustancial que establecerían límites a la regulación interna de cada jurisdicción.

2.2.1. Intercambio automático de información: El informe país por país

La apuesta por el AEOI de la comunidad internacional no se ha limitado a las cuentas financieras, extendiéndola el Proyecto BEPS a otro ámbito fiscalmente relevante.

Así, en septiembre de 2015 y en el marco de la Acción 13 se presentó el informe “*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report*” que estableció que las multinacionales informen anualmente sobre sus actividades en cada uno de los países en los que hacen negocios, mediante un modelo conocido como informe “país por país”²⁷.

El art. 6 del Convenio sobre Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal establece que las autoridades competentes de las Partes en el Convenio deben llegar previamente a un acuerdo mutuo sobre el alcance del intercambio automático de información y el procedimiento que debe cumplirse. Como consecuencia, numerosas jurisdicciones firmaron en París, el 25 de enero de 2016, el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de informes país por país, disponiendo con ello del instrumento formal para el intercambio.

Además, se desarrollaron otros dos modelos de acuerdos de autoridad competente para el intercambio de estos informes, empleados cuando se utilice como instrumento de cobertura un Tratado bilateral para evitar la doble imposición o un Acuerdo de intercambio de información tributaria, respectivamente.

En el ámbito europeo, la UE reformó la Directiva 2011/16/UE mediante la aprobación de la Directiva 2016/881/UE, estableciendo el intercambio automático entre las autoridades tributarias de los Estados miembros sobre los informes país por país de las empresas multinacionales.

Esta nueva obligación de presentar el informe país por país resulta exigible a los grupos multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados sobrepasen los 750 millones de euros. Por tanto, va dirigida a grandes grupos corporativos que, por su volumen, presentan mayor

²⁷ También conocido como CbC, por sus siglas en inglés Country by Country.

riesgo de traslación artificial de bases y un menor impacto relativo de las cargas de cumplimiento.

Esencialmente implica que están obligadas a presentar anualmente en la jurisdicción de la matriz del grupo una información de los impuestos que pagan en todos Estados en donde tienen actividad a través de establecimientos permanentes o de filiales. Deben identificar cada una de las entidades del grupo y la jurisdicción en la que operan, y deben facilitar información desagregada para cada una de ellas que contenga los ingresos, los resultados antes de someterlos a tributación, el impuesto sobre sociedades devengado y satisfecho, los fondos propios —capital declarado y beneficios no distribuidos—, el valor neto contable de los activos materiales y el número de empleados, salarios y otros gastos

Requiere que las empresas multinacionales publiquen cuántas ganancias y costes generan en cada país en el que operan, en lugar de publicar todas estas ganancias y costes como una cantidad global agregada.

Además también deben informar en otro modelo —archivo local— sobre las operaciones vinculadas realizadas y sobre la política de precios de transferencia seguida.

La Administración que la recibe comparte esta información de manera automática con las Administraciones de cada uno de los países interesados para que puedan utilizarla adecuadamente en la fijación de precios de transferencia en las operaciones intragrupo realizadas y consideren, además, valorar otros posibles riesgos, emprendiendo, en su caso, actuaciones de comprobación o inspección fiscal.

En febrero de 2017 la OCDE presentó los términos de referencia y la metodología de la revisión por pares, que se actualizó posteriormente en octubre de 2020²⁸.

Se centra en tres elementos clave: (A) el marco jurídico y administrativo interno; (B) el marco de intercambio de información y (C) el uso adecuado de los informes país por país.

²⁸ Informe OCDE 2020 “BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review Documents”.

La metodología seguida fue por etapas, con tres revisiones en relación a los ejercicios 2017, 2018 y 2019 de cada uno de estos ámbitos. Aunque los primeros intercambios se produjeron en 2018, un año antes ya se hicieron revisiones de la adaptación del marco interno de cada país para llevar a cabo el intercambio automático previsto.

La primera revisión global del grado de cumplimiento del estándar mínimo de presentación de informes país por país, conforme al informe de la Acción 13 del Proyecto BEPS, se publicó en octubre de 2020. 131 jurisdicciones proporcionaron información relacionada con la implementación de los informes país por país, de las cuales 90 incorporan en su normativa interna la obligación de presentación de estos informes a las multinacionales.

Alegando el contenido sensible de alguna de la información expuesta, los documentos e informes generados durante las revisiones por pares se conservan de forma confidencial, salvo que el Marco inclusivo del Proyecto BEPS decidiese desclasificarlos.

Algunas jurisdicciones del marco inclusivo del Proyecto BEPS optaron por no participar en esta revisión por pares porque carecen de entidades residentes que sean la matriz de una multinacional con ingresos consolidados por encima del umbral fijado²⁹.

Por otro lado, el primer conjunto de datos agregados y anónimos de los informes país por país se publicó en julio de 2020 y proporcionó información sobre las actividades fiscales y económicas mundiales de casi 4000 grupos multinacionales con sede en 26 Estados de la OCDE, que operan en más de 100 jurisdicciones en todo el mundo³⁰.

La utilidad de esta nueva obligación informativa para los Estados es mayúscula. Revela dónde están declarando ganancias y pagando impuestos las empresas multinacionales, y con ello, permite localizar las jurisdicciones cuyos sistemas fiscales y financieros han sido más utilizados para la traslación de bases intragrupo. La información que suministra, adecuadamente tratada, permite conocer la transferencia de beneficios y estimar la pérdida de ingresos fiscales derivada del

²⁹ Albania, Burkina Faso, Islas Cook, Honduras, Montenegro, Saint Kitts y Nevis.

³⁰ Véase Corporate Tax Statistics - Second Edition, disponible en el portal en Internet de la OCDE.

abuso fiscal corporativo, así como establecer rankings de los países y territorios que lo facilitan y que lo sufren³¹.

Al agregar los datos de los informes presentados por los países antes de darlos a conocer al público, la OCDE ha optado por ocultar la identidad de las empresas multinacionales que transfieren rentas y dejan de contribuir en los Estados en los que generan la riqueza. Sería recomendable que publicaran los datos desglosados a nivel de empresa que ya poseen para que la sociedad civil pueda estar informada sobre las multinacionales que realizan estas prácticas y dejan de pagar impuestos en sus países, pese a generarse allí la riqueza. Esa publicidad negativa podría dañar su imagen, afectar a su cuenta de resultados y convertirse en un incentivo más para que corrijan esas conductas.

En todo caso, no debemos menospreciar la información agregada que se ha empezado a publicar. Adecuadamente tratada permite valorar el impacto de las medidas incardinadas en el Proyecto BEPS, proponer cambios en su caso y fijar el foco en las jurisdicciones que reciben traslación de bases anómalas para incrementar sobre ellas la presión.

2.2.2. Intercambio de información espontáneo

Se trata de una nueva modalidad de intercambio en materia tributaria consistente en proporcionar información a la otra parte del Acuerdo, sin que esta última la haya solicitado y en base a que pueda ser relevante para que ésta pueda aplicar y recaudar adecuadamente sus tributos.

Notemos que a diferencia de la modalidad tradicional de intercambio de previa petición, la información se envía de forma espontánea, sin requerimiento de la Administración interesada en recibirla.

³¹ Especialmente recomendables son el Informe “El Estado de la Justicia Fiscal: 2020. La justicia fiscal en tiempos de COVID-19”, que utilizando los datos publicados por la OCDE de los informes país por país realiza estimaciones de las pérdidas recaudatorias que sufre cada territorio y de aquellos más utilizados para la traslación de bases corporativas; también TAX JUSTICE NETWORK, Índice de paraísos fiscales 2021.

Por ello, depende especialmente de la concienciación, motivación y colaboración del personal de la Administración tributaria que la envía, dado que son estos funcionarios los que en el marco de una comprobación o inspección fiscal, al contribuyente o a un tercero, pueden detectar indicios que, a su juicio, puedan ser relevantes para la Administración de otro Estado, activando el intercambio espontáneo.

La acción 5 sobre competencia fiscal perjudicial del Proyecto BEPS ha puesto el foco en la vuelta al criterio de presencia física sustancial en el territorio, que debe ser cumplido por los regímenes fiscales preferenciales y por los territorios que no tienen un impuesto que grava la renta o lo gravan de manera meramente nominal, exigiéndoles que intercambien de forma espontánea cierta información, materia sobre la que profundizaremos en epígrafes siguientes.

2.2.3. Revisión del concepto de Jurisdicción no cooperativa

Si el concepto de jurisdicción no cooperativa se mantuviera estrictamente asociado a la transparencia y el intercambio de información, se podría considerar que en relación al Proyecto BEPS solo serían no cooperativas aquellas que no acceden a intercambiar esa nueva información exigida, de forma automática o de forma espontánea.

Sin embargo, el Proyecto BEPS también demanda el cumplimiento de medidas de fondo que supondrían límites a la regulación de cada territorio.

Algunas de esas medidas necesarias para cumplir con los mínimos estándares la encontramos en el marco de la Acción 6 para evitar el abuso de los Tratados, el estándar mínimo para impedir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping* exige que las jurisdicciones incluyan dos cláusulas en estos: una declaración expresa sobre la no imposición (generalmente en el preámbulo³²) y uno de los tres métodos indicados para abordar este problema.

³² El siguiente preámbulo aparece ahora en el Modelo Convenio OCDE para evitar la Doble Imposición en su versión de 2017: “Con la intención de celebrar un Convenio para la eliminación de la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el capital sin crear oportunidades para la no imposición o la reducción de la tributación mediante la evasión o la elusión fiscales (incluso mediante acuerdos de compra de tratados destinados a obtener desgravaciones

También en el marco de la Acción 5 para combatir la competencia fiscal perjudicial se han formulado medidas de fondo como la exigencia del criterio de actividad sustancial en el territorio que afectan a los conceptos de régimen fiscal preferencial y paraíso fiscal.

Aquellas jurisdicciones que no cumplan con estas medidas de fondo y, por tanto, con los mínimos estándares del Proyecto BEPS, también se podrían calificar como jurisdicciones no cooperativas.

Con ello, se estaría produciendo una evolución del concepto que lo amplía, llevándolo a dar un paso más allá de la mera transparencia e intercambio de información. Los Estados con regímenes preferenciales perniciosos y los paraísos fiscales también pasarían a ser calificados como jurisdicciones no cooperativas, convirtiendo a esta expresión en un término pluricompreensivo; opción por la que se ha decantado la UE y el legislador español³³.

3. REVISIÓN DEL CONCEPTO DE REGÍMENES PREFERENCIALES PERJUDICIALES

Tras el reenfoque del concepto de paraísos fiscales que se produjo en la OCDE a principios de siglo, estos territorios perdieron interés en beneficio de las jurisdicciones no cooperativas. Dejaron de estar dentro de los trabajos del Foro sobre competencia fiscal perniciosa de la OCDE, que solo se ocupó a partir de ese momento de los regímenes preferenciales perjudiciales.

Pero incluso estos últimos parecía que habían dejado de ser un problema. Recordemos que de los 47 regímenes fiscales potencialmente lesivos que la OCDE identificó en 2000 en sus Estados miembros³⁴, solo 1 fue considerado realmente lesivo en 2006; régimen que, tras un periodo transitorio, fue derogado³⁵.

previstas en el presente Convenio en beneficio indirecto de los residentes de terceros Estados)”.
33

33 Consúltense los siguientes Capítulos de esta obra.

34 Informe OCDE 2000 “Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices” págs. 12-14.

35 El Informe OCDE 2006 indicaba que 46 de los 47 regímenes fiscales habían sido derogados, modificados o no fueron considerados finalmente perniciosos tras un

Esta evaluación debía ser revisada periódicamente para acreditar que los regímenes preferenciales seguían cumpliendo los requisitos para no considerarlos perjudiciales y que los Estados OCDE no incorporaban otros. No obstante, en ese momento y conforme a los criterios OCDE, no había ninguno. Evidentemente Algo había fallado.

Por ello, la Acción 5 del Proyecto BEPS ordenó al Foro sobre competencia fiscal Perniciosa de la OCDE: “*Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial cómo requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial*”³⁶.

De manera que se reactivaron los trabajos sobre regímenes fiscales preferenciales perniciosos. Se iniciaron nuevos procesos de revisión, ampliando el alcance de las evaluaciones al extenderlas a numerosos territorios.

Más jurisdicciones que se someten a revisión como consecuencia de su integración al proyecto BEPS primero y, posteriormente, al marco inclusivo, con el consiguiente compromiso de implementar los estándares esenciales. Estas nuevas jurisdicciones que se incorporaron, no revisadas con anterioridad, debían someterse a evaluaciones *ex novo*.

Por otro lado, se ensanchó el concepto original, lo que hizo que todos los regímenes que fueron revisados en procesos anteriores volvieran a ser reevaluados conforme a los nuevos criterios.

Recordemos que según el Informe OCDE 1998 para que un régimen sea preferencial debe ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país. Este es el aspecto crucial y no la comparación con los principios aplicados en otros países. Por tanto, y a modo de ejemplo,

análisis más detallado. Solo restaba las compañías holdings 1929 de Luxemburgo, que tras un régimen transitorio, finalizó en 2010. Fue abolido al considerarse por la Comisión Europea como Ayuda de Estado, si bien la propia Comisión y el ECOFIN lo habían considerado previamente conforme al Código de Conducta europeo sobre fiscalidad de empresas.

³⁶ Informe OCDE 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”.

si en un país no existe una figura impositiva que grave el beneficio de las sociedades, no se puede considerar que sea un régimen preferencial no someter a gravamen los intereses financieros o los dividendos obtenidos por aquellas³⁷.

Ahora bien, no cualquier privilegio fiscal debía ser considerado como régimen preferencial perjudicial. Para llegar a esta calificación previamente había que hacer una triple comprobación: a) Que recaiga sobre rentas que proceden de actividades de naturaleza móvil. b) Que sea potencialmente pernicioso. c) Que los efectos económicos que provoca sean realmente lesivos.

La Acción 5 del Proyecto BEPS amplió el concepto original en dos direcciones. Por un lado se incorporó una nueva categoría de actividades económicas, las basadas en la *propiedad intelectual*, que pueden ser objeto de regímenes perniciosos; y por otro añadió un nuevo factor clave para identificarlos, la *ausencia de actividad sustancial en el territorio*.

Como consecuencia, el concepto de regímenes fiscales preferenciales ha cambiado, pasando a contar con 5 *factores clave*.

- I. El factor tributario imprescindible sigue siendo que el régimen preferencial tenga un tipo de gravamen efectivo nulo o bajo.
Junto a éste, debe concurrir uno de los 4 factores siguientes:
- II. Ausencia de transparencia.
- III. Ausencia de un efectivo intercambio de información³⁸.

³⁷ Informe OCDE 1998, págs. 19-20; También en el Informe OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report, (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), pág. 21.

³⁸ Cabe preguntarse cómo afectan los trabajos del Foro Global de transparencia e intercambio de información a la constatación de algunos de estos factores. En este sentido, mientras que los resultados de sus revisiones por pares deben ser tenidos en cuenta en relación al factor de intercambio de información efectivo, no afectarían al factor transparencia. En relación a este último deben tenerse en cuenta en los trabajos de la Acción 5 en materia de transparencia, aunque sus resultados no deben ser determinantes por sí solo considerados. Informe OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

- IV. Régimen compartimentado o estanco (*ring-fencing*) en relación a la economía del territorio.
- V. Ausencia de actividad sustancial en el territorio para beneficiarse del mismo.

De la misma forma, los elementos aclaratorios que acompañaban a los factores clave se han reducido, pasando de 8 a 5. Como indicamos en el Capítulo primero, éstos no indican por sí solos que un régimen es potencialmente dañino, pero cuando uno o varios de ellos se presentan, proporcionan indicios relevantes de la existencia de alguno de los factores clave.

Además de la conversión en factor clave del criterio de actividad sustancial en el territorio, y por tanto su exclusión de los elementos secundarios en los que se encontraba inicialmente, el Proyecto BEPS ha constatado que otros 2 ya no son útiles en el nuevo contexto internacional y han sido desechados³⁹. Así, actualmente quedan 5 elementos aclaratorios o secundarios que son:

1. La definición artificial de la base imponible.
2. El incumplimiento de los principios internacionales en materia de precios de transferencia.
3. Exención fiscal en el país de residencia para las rentas de fuente extranjera.
4. Base imponible o tipo de gravamen negociables.
5. Existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto.

Con esta redefinición de factores claves y elementos aclaratorios se ha ampliado la delimitación de régimen preferencial potencialmente perjudicial.

Como consecuencia que se han evaluado y reevaluado 309 regímenes preferenciales, desde la puesta en marcha del Proyecto BEPS hasta agosto de 2021.

Se trata de un proceso dinámico que empezó con el Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5 “*Countering Harmful Tax Practices*

³⁹ En concreto, los dos elementos que han dejado de utilizarse como elementos aclaratorios han sido acudir a una amplia red de Tratados y utilizar el régimen como un vehículo de minimización fiscal.

More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance”, que ya ofreció resultados de las primeras revisiones de los regímenes preferenciales existentes en los países OCDE, G20 y en algunos territorios asociados⁴⁰; para posteriormente, ir publicando diferentes informes de progreso que han posibilitado la identificación de regímenes fiscales perjudiciales, la mayor parte de los cuales han sido eliminados, modificados o hay un compromiso para su modificación o eliminación⁴¹.

Así, en agosto de 2021 solo 1 fue considerado perjudicial; 6 potencialmente lesivos, pero no llegan a tener un impacto económico significativo; 16 potencialmente perjudiciales pero se encuentran en proceso de ser eliminados o modificados; y 7 se encuentran en proceso de revisión⁴².

Régimen fiscal perjudicial	Potencialmente lesivo pero sin impacto económico significativo	Potencialmente lesivo pero en proceso de ser eliminado o modificado para dejar de serlo	En proceso de revisión
Trinidad Tobago: Zona libre comercio	Canadá: Seguro de vida	Jordania: Zona económica especial Áqaba	Armenia: Zona económica libre

⁴⁰ En adelante, Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5. Estas primeras evaluaciones fueron asimétricas. A los regímenes sobre propiedad intelectual, primera vez que se evaluaban, se les revisó teniendo en cuenta el factor de actividad sustancial en el territorio. Para el resto de regímenes, este factor no se tuvo en cuenta, siguiendo los factores establecidos en el Informe OCDE 1998 y arrojando datos comparables entre regímenes similares. En informes posteriores, y una vez aprobado el paquete de medidas definitivo del Proyecto BEPS, lógicamente se incorporó el factor de actividad sustancial y fueron reevaluados. Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, pág. 67.

⁴¹ Para ver la evolución pueden consultarse los Informes OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”; Informe OCDE 2019 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”; Informe OCDE 2020 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”. Informe OCDE “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. Update (as of August 2021)”.

⁴² Informe OCDE “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. Update (as of August 2021)”.

Régimen fiscal perjudicial	Potencialmente lesivo pero sin impacto económico significativo	Potencialmente lesivo pero en proceso de ser eliminado o modificado para dejar de serlo	En proceso de revisión
	Sudáfrica: Holding	Kazajistán: Zona económica especial	Armenia: Proyectos información tecnológica
	Brunei: Incentivos a la inversión	Kazajistán: Centro financiero internacional Astana	Eswatini: Zona económica especial
	Georgia: Zona personal virtual	Qatar: Áreas zona libre	Honduras: Zona libre
	Aruba: Compañía de pago por imputación	Qatar: Zona libre en el parque de ciencia y tecnología	Honduras: Zona de desarrollo económico y empleo
	Vietnam: Producción software	Qatar: Centro financiero de Qatar (QFC)	Pakistán: Régimen de exportación sobre IT
		EEUU: Ingresos intangibles derivados del extranjero (FDII)	Lituania: Proyectos de inversión a gran escala
		Chile: Régimen de plataformas de negocios	
		Grecia: Patentes	
		Filipinas: Holding	
		Sint Maarten: Compañía exenta de tributos	
		República Dominicana: Desarrollo fronterizo	
		República Dominicana: Centro Logístico	
		Gabón: Zona económica especial	

Régimen fiscal perjudicial	Potencialmente lesivo pero sin impacto económico significativo	Potencialmente lesivo pero en proceso de ser eliminado o modificado para dejar de serlo	En proceso de revisión
		Jamaica: Zona especial económica	
		Macedonia Zona de desarrollo tecnológico industrial	

Fuente: Elaboración propia.

Debido a que el proceso es continuo los datos ofrecen una imagen puntual pero, en cualquier caso, la tendencia y los resultados que se van obteniendo son positivos.

3.1. La propiedad intelectual como nueva actividad económica susceptible de regímenes fiscales preferenciales perjudiciales

Como indicamos en el Capítulo anterior los trabajos OCDE de principio de siglo sobre competencia fiscal perjudicial se centraron en las rentas procedentes de actividades económicas móviles, por el mayor riesgo de traslación de bases que comportan. Para ello hubo que precisar cuál eran esas actividades económicas móviles agrupándolas en las siguientes categorías: Seguros, financiación y arrendamiento financiero (leasing), gestoras de fondos, banca, sedes sociales, centros de distribución, centros de servicios, transporte marítimo, compañías holding y una categoría cajón de sastre, actividades diversas.

Para que un régimen fiscal preferencial sea perjudicial, deber tener como objeto las rentas procedentes de algunas de estas categorías, a las que tras el Proyecto BEPS se incorpora otra más: las actividades económicas basadas en la generación y explotación de la propiedad intelectual.

El motivo radica en se ha venido detectando que numerosos regímenes preferenciales que recaen sobre ella se han venido utilizando por las multinacionales para traslación internacional de bases imponibles.

Partiendo de que estos sectores son motores económicos vitales en nuestra civilización, no se pretende excluir la posibilidad de que reciban algún tipo de incentivo fiscal, incluido un tipo de gravamen efectivo bajo o nulo para las rentas que generen.

No se trata de impedir que los Estados puedan utilizar su política fiscal para atraer inversiones en I+D, beneficiándolas en relación a otras actividades. El objetivo es que en caso de hacerlo, el beneficio fiscal esté condicionado a que el régimen sea respetuoso con los criterios internacionalmente establecidos para evitar que comporte efectos tributarios lesivos a otros territorios; y en concreto, a que la inversión que genera valor se lleve a cabo realmente allí, lo que nos lleva al nuevo factor exigible: la actividad económica sustancial en el territorio.

3.2. El criterio de actividad sustancial en el territorio como nuevo factor clave

Como hemos apuntado, los factores clave establecidos para determinar si un régimen fiscal preferencial es perjudicial eran inicialmente cuatro.

Un factor imprescindible, que el tipo de gravamen efectivo aplicable sobre estas rentas sea nulo o bajo. Constatado éste, debía presentarse adicionalmente uno de los tres siguientes: La ausencia de un intercambio efectivo de información con otras Administraciones tributarias, la falta de transparencia o, por último, el carácter compartimentado o estanco (*ring-fencing*) del régimen en relación a la economía del territorio.

A estos cuatro factores, la Acción 5 del Proyecto BEPS ha añadido un quinto *la existencia de una actividad económica sustancial en el territorio*.

Que exista una *actividad sustancial* en el territorio evita que sus potenciales destinatarios decidan acogerse a él atendiendo exclusivamente a una motivación fiscal y es crucial para realinear la tributación de las rentas obtenidas con las actividades sustanciales que las han generado. Lo que se pretende evitar es que el régimen fiscal promueva la creación de empresas a las que se impute “artificialmente” (por

motivos puramente fiscales) rentas generadas, normalmente por otras empresas del grupo, en otros territorios⁴³.

La ausencia de actividad sustancial en el territorio ya era mencionada en el Informe OCDE 1998 como octavo elemento adicional para aclarar, en casos dudosos si el régimen preferencial resultaba potencialmente perjudicial⁴⁴. El motivo por el que no se incorporó es que en aquella época muchos de los países miembros OCDE, al diseñar un régimen preferencial, no requerían un nivel mínimo de actividad (creación de empleos, inversión, etc.), por tanto, la exigencia de actividad económica sustancial en su territorio no era un requisito necesario para beneficiarse del mismo. La inmensa mayoría de los regímenes deberían haberse cambiado.

En su lugar se optó por estudiar si incluye requisitos que “desaniman” la presencia sustantiva, como que se trate de un régimen estanco, prohibiendo operar en el mercado doméstico o beneficiando solo a no residentes.

El paso de los años ha demostrado que aquella decisión fue un grave error y que la ausencia de actividad sustancial en el territorio debió incluirse entre los factores clave. El Proyecto BEPS corrige aquel error y eleva este criterio a factor clave. Si el régimen preferencial que ofrece una baja o nula tributación no la condiciona a que exista una actividad sustancial del beneficiario en su territorio, será calificado como potencialmente pernicioso.

⁴³ MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n. 1, 2002.

⁴⁴ Notemos que la ausencia de la exigencia de actividad sustancial ya era mencionada en el Informe OCDE 1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”, pág. 34, como octavo elemento adicional, tras los cuatro factores clave, para determinar si el régimen preferencial resultaba potencialmente perjudicial. Señalaba que había que comprobar si “*fomenta operaciones o acuerdos con una motivación exclusivamente fiscal*” y precisaba que “*un gran número de regímenes fiscales preferenciales perniciosos están diseñados de forma que permiten a los contribuyentes beneficiarse del régimen llevando a cabo operaciones en las que las motivaciones son exclusivamente fiscales, que no implican ninguna actividad sustancial*”. Sin embargo, al no ser un factor clave, no hubo un desarrollo posterior y en términos operativos no fue utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales que llevó a cabo la OCDE durante esos primeros años siguientes.

El Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5 adquirió carácter definitivo y se incorporó en el paquete de medidas BEPS. Para concretar cuando se considerará que existe una *actividad sustancial* ha utilizado el “*enfoque del nexo*” que requiere que los contribuyentes hayan llevado a cabo en su territorio las actividades principales, generadoras de la renta que recibe ese tratamiento preferencial. De esta forma se asegura que los beneficios tributen allí donde se genera el valor.

La idea de partida es simple. Si no hay actividades sustanciales en el territorio, conforme al nexo, que contribuyan a generar valor, la entidad no podrá beneficiarse del régimen preferencial y tendrá que tributar conforme a la regulación general del impuesto que grava el beneficio empresarial.

Así formulado resulta excesivamente genérico e inmediatamente surgen algunas cuestiones que deben ser concretadas ¿Qué actividades serán las generadoras de la renta que se beneficiará fiscalmente? ¿Si solo se desarrollan una parte de esas actividades tendrá derecho a acogerse al régimen? En caso afirmativo, ¿A la totalidad de los beneficios fiscales que prevé o solo a una parte? ¿Existe algún límite mínimo de actividades a desarrollar?

Para dar respuesta a estas y otras preguntas el Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5 estableció una guía sobre cómo aplicar el *enfoque del nexo* por categorías de actividades económicas. Se centró especialmente en aquellos regímenes que tratan sobre la propiedad intelectual, dado el alto riesgo de erosión y traslación de bases imponibles que venían presentando; y en menor medida en el resto⁴⁵.

Así, en los regímenes preferenciales relacionadas con los derechos de propiedad intelectual, el *enfoque del nexo* condiciona sus incentivos fiscales a la importancia de las actividades de investigación y desarrollo (I+D) realizadas por los contribuyente que se benefician del mismo en ese territorio. Entiende que las actividades principales generadoras de la renta son, por tanto, ciertos gastos, que contribuyen a la creación de la propiedad intelectual. El lugar de realización de esos gastos se convierte en el nexo que indica donde se realiza la actividad sustancial.

⁴⁵ Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, págs. 25-47.

Este enfoque se alinea con la finalidad que subyace en este tipo de regímenes preferenciales. Dado que pretenden fomentar las actividades I+D, solo deben ofrecer incentivos fiscales a los contribuyentes que han realizado estas actividades en su territorio⁴⁶.

Aclara que no todos los activos calificados como propiedad intelectual podrían beneficiarse de un régimen fiscal preferencial aceptado por el proyecto BEPS. Solo se admiten los que recaen sobre patentes en un sentido amplio, software registrado y otros sustancialmente similares a los dos anteriores (no evidentes, útiles y novedosos)⁴⁷. Otros activos de propiedad intelectual que tienen un carácter comercial o de marketing, como las marcas, conforme al enfoque del nexo no reúnen el requisito de actividad sustancial y, por tanto, los regímenes preferenciales que recaigan sobre ellos serían considerados fiscalmente perjudiciales.

Si una compañía solo tuviera una patente y hubiera llevado a cabo directamente todos los gastos de I+D para desarrollarla en su territorio, el enfoque del nexo simplemente permitiría que toda la renta que generara aquella pudiera beneficiarse del incentivo fiscal previsto en el régimen preferencial. Sin embargo, el modelo de negocio de una compañía suele ser más complicado, lo que hace que el enfoque del nexo se haga más complejo.

Esa complejidad vendría dada, entre otras variables, por la concreción en términos objetivos de los gastos I+D que son generadores de la renta; porque esos gastos pueden haberse desarrollado por la propia compañía en múltiples jurisdicciones; y también, porque pueden externalizarse con terceros, vinculados (normalmente integrantes del grupo empresarial) o no vinculados con el contribuyente.

Conforme al enfoque del nexo, habría que calcular la proporción de gastos de I+D que dan lugar al incentivo fiscal respecto al total de este tipo de gastos. Ese porcentaje determinaría la parte de la actividad sustancial que se desarrolla en el territorio por el propio contribuyente y, en consecuencia, el porcentaje de renta procedente de la propiedad intelectual que podría beneficiarse del régimen fiscal pre-

⁴⁶ Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, págs. 26-27.

⁴⁷ Sobre las características de esta tercera categoría consúltese el Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, págs. 28-29.

ferencial. El régimen debe estar configurado atendiendo a ese límite de manera que si lo sobrepasa, no cumpliría con el requisito de actividad sustancial en el territorio y sería potencialmente perjudicial; si no lo excede, cumpliría con este requisito y sería internacionalmente aceptado.

Para calcular ese límite, el Informe OCDE 2015 establece la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Gastos (elegibles) que dan d}^\circ \text{ al b}^\circ \text{ en los que se incurre para desarrollar un activo de Propiedad Intelectual}}{\text{Total de Gastos incurridos para desarrollar un activo de Propiedad Intelectual}} \times \frac{\text{Total renta generada propiedad intelectual (patente, software)}}{\text{Total renta generada propiedad intelectual (patente, software)}} = \text{Renta sujeta B}^\circ \text{ fiscal}$$

Para determinar el porcentaje, en el numerador estarían los gastos elegibles. Se trataría de los gastos de I+D realizados por el contribuyente en el territorio destinados específicamente a generar el activo de propiedad intelectual y que se tomarían como indicador de la actividad sustancial. A modo de ejemplo salarios, costes directos, gastos generales directamente relacionados con las instalaciones de I+D y coste de suministros aplicados a la generación de la patente o del software.

Entre los gastos elegibles también se incluirían los anteriores cuando se hubieran externalizado con partes no vinculadas. Al ser un tercero independiente, el Informe OCDE 2015 considera que la externalización de estos gastos no supondría un riesgo para la traslación de bases ficticias; incluso cuando esos gastos se llevaran a cabo con entidades situadas fuera del territorio, al entender poco probable que una compañía externalizara la parte fundamental de creación de la patente o del software con un tercero ajeno al grupo, porque supondría compartir una información esencial que podría llegar a manos de la competencia⁴⁸.

El Informe OCDE 2015 no incluía otros que no estuvieran directamente vinculados, excluyendo como gastos elegibles expresamente el pago de intereses o los costes de construcción, alegando que sería im-

⁴⁸ Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, pág. 32.

posible establecer un vínculo directo entre el coste del edificio entero y los diferentes activos de Propiedad Intelectual creados en el mismo⁴⁹.

Tampoco se incluirían los costes de adquisición de la patente o del software a un tercero, incluidos aquellos en que se incurrió para obtener los derechos de investigación o, en el caso de licencias, los cánones o derechos pagados por ella. En relación a estos costes, el principio que se sigue consiste en que solo los gastos incurridos para la mejora de la patente o del software, después de su adquisición, deberían ser incluidos como gastos elegibles que dan derecho al beneficio fiscal.

Los gastos elegibles pueden elevarse hasta un 30%, a juicio de cada jurisdicción, siempre que con ello no sobrepasen los gastos totales en I+D⁵⁰. El objetivo de esta elevación es asegurar que el enfoque del nexo no penaliza excesivamente a los contribuyentes por adquirir propiedad intelectual o externalizar actividades I+D a partes vinculadas.

En el denominador estarían los gastos totales en I+D, que incluyen los gastos elegibles (previstos en el numerador), los costes de adquisición del activo de propiedad intelectual y los gastos I+D externalizados con entidades vinculadas, que no se consideran como gastos elegibles.

⁴⁹ Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, pág. 45, nota a pie 11, justifica la exclusión de los costes de construcción u otros costes de capital no separable porque a su juicio sería imposible establecer un vínculo directo entre el coste del edificio entero y los diferentes activos de Propiedad Intelectual creados en el mismo.

⁵⁰ Para aclararlo, el Informe OCDE 2015, pág. 30, establece 2 ejemplos:
Ejemplo 1: El contribuyente incurrió en gastos elegibles de 100, pagó por costes de adquisición 10, por los gastos de I+D de una parte vinculada 40. La cantidad inicial de gastos elegibles es, por tanto, 100, y el máximo de elevación será 30 (i.e. $100 \times 30\%$). El contribuyente puede incrementar sus gastos elegibles a 130 si sus gastos totales son iguales o mayores a 130. El total de los gastos en este ejemplo es igual a 150, de modo que la elevación puede incrementar los gastos elegibles a 130. La renta de PI será multiplicando, por tanto, por la ratio $130/150$ (o 86.7%).

Ejemplo 2: El contribuyente incurrió en gastos elegibles de 100, en gastos de adquisición de 5, y pagó 20 por los gastos de I+D de una parte vinculada. La elevación máxima incrementaría los gastos elegibles de nuevo a 130, pero el contribuyente en este ejemplo solo tiene 125 de gastos totales. La elevación puede por tanto incrementar los gastos elegibles a 125 y, por tanto, la renta PI será multiplicada por $125/125$ (o 100%).

El principio general sería que los gastos totales incluirían los gastos elegibles si fueran realizados por el propio contribuyente⁵¹. Por ello se incorporan los costes de adquisición de la patente o de la licencia del software, al igual que los gastos I+D externalizados a entidades vinculadas.

El motivo es que a través de estos pagos se puede establecer una vía de traslación de bases de una jurisdicción a otra entre empresas del grupo difícil de controlar, de manera que para evitarlo se excluyen de los gastos que dan derecho al beneficio fiscal pero se incorporan en los gastos totales que se incluyen en el denominador.

Una vez calculada la ratio Gastos elegibles/Gastos totales, se aplica sobre la renta que genera la patente o el software registrado. Por tanto, si no hay adquisición del activo de propiedad intelectual ni externalización de gastos elegibles de I+D a entidades vinculadas, la totalidad de renta generada podría beneficiarse del régimen preferencial.

Cuando la ratio sería inferior a 1, ésta determinaría el porcentaje de renta que podría beneficiarse del régimen fiscal preferencial para satisfacer el requisito de actividad sustancial en el territorio y evitar ser calificado internacionalmente como perjudicial⁵².

El principio general expuesto que determina que la renta que podrá beneficiarse del régimen preferencial dependerá de las actividades generadoras de la misma que haya llevado a cabo el contribuyente en el territorio, también puede trasladarse a otros regímenes preferencia-

⁵¹ De lo que se deriva que cualquier gasto que no fuera incluido entre los gastos no elegibles, incluso realizado por el propio contribuyente (como el pago de intereses, costes de construcción, otros costes que no representan actividades I+D reales o gastos I+D que realiza en otra jurisdicción) no sería incluido en los gastos totales.

⁵² Se admite que los países puedan tratar la ratio del nexo como una presunción *iusuris tantum*, de manera que si se presentan circunstancias excepcionales los contribuyentes podrían aportar pruebas para acreditar que la renta que debería beneficiarse del régimen preferencial debería ser mayor. En cualquier caso, esta opción estaría limitada a casos excepcionales, con uno requisitos legales precisos, exponiendo públicamente los casos acogidos y con intercambio de información espontánea con países que pudieran verse afectados. Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, pág. 39.

les diferentes a los de la propiedad intelectual, si bien con matices en su concreción en cada uno de ellos.

Si en los regímenes sobre propiedad intelectual los gastos en I+D son los indicadores de la actividad sustancial en el territorio, en el resto de regímenes se concreta individualmente cuales son esos indicadores, que pueden ser gastos directamente relacionados con la generación de la renta o el propio lugar de prestación del servicio.

En este sentido el Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5 y, posteriormente, el Informe OCDE 2017 de progreso, realizaron algunas orientaciones sobre la implementación del criterio de actividad sustancial para el resto de regímenes preferenciales, los que recaen sobre actividades distintas a la propiedad intelectual⁵³.

3.3. Mejora del factor clave transparencia. Intercambio espontáneo de información sobre acuerdos específicos con el contribuyente o tax ruling

Por acuerdos entre Administración y contribuyente o *tax ruling* podemos considerar “cualquier consejo, información o compromiso suministrado por una autoridad fiscal a un contribuyente específico o grupo de contribuyentes en lo que se refiere a sus situaciones fiscales y sobre el cual está autorizado a basar su conducta”⁵⁴. Son un mecanismo útil al ofrecer seguridad y predictibilidad, reduciendo con ello la conflictividad. Sin embargo, las preocupaciones sobre su transparencia han sido recurrentes dado que pueden ser usados para atraer bases imponibles sin que otras jurisdicciones afectadas conozcan el tratamiento tributario que recibirán, pudiendo constituirse en una práctica fiscal lesiva⁵⁵.

⁵³ Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, págs. 40-44; Informe OCDE 2017 “Harmful tax practices-2017 Progress report on Preferential Regimes”, Anexo D, págs. 39-44.

⁵⁴ Así los definió el Informe OCDE 2004 “The OECD’s project on harmful tax practices consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes”, en su Capítulo V.

⁵⁵ Esta preocupación se manifestó en el Informe OCDE 1998 y posteriormente en el Informe OCDE 2004 “The OECD’s project on harmful tax practices consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes”.

No siempre constituyen un régimen preferencial ni cuando son o forman parte de uno de ellos, tampoco implica inexorablemente que sea potencialmente pernicioso⁵⁶. No obstante, la falta de transparencia sobre su existencia y contenido puede contribuir a que lo sea.

La Acción 5 del proyecto BEPS instauró un sistema obligatorio de intercambio de información espontáneo sobre acuerdos específicos con el contribuyente que debería cubrir todas aquellas situaciones en las cuales la falta de éste pudiera suponer un riesgo de erosión de bases y traslado de beneficios. Busca la disponibilidad de información oportuna y específica sobre dichos acuerdos, facilitando a las autoridades fiscales la identificación más rápida de posibles riesgos tributarios para, a partir de ahí, realizar un control más efectivo de sus contribuyentes y poder aplicar adecuadamente sus impuestos.

Este intercambio espontáneo de carácter obligatorio solo se aplicaría a los acuerdos específicos con un contribuyente concreto, no alcanzando a resoluciones o acuerdos generales⁵⁷. Pese a las dudas generadas, sí incluye las consultas tributarias vinculantes y los Acuerdos previos de valoración previstos en nuestra regulación⁵⁸.

⁵⁶ Las Resoluciones vinculantes del órgano competente de la Administración tributaria a consultas tributarias planteadas por los contribuyentes serían una modalidad de estos acuerdos específicos, que no tienen por qué constituir o formar parte de un régimen preferencial. En España, arts. 88 y 89 de la Ley General Tributaria.

⁵⁷ “El nivel de información que debe ser compartida puede considerarse excesivo, dada la amplitud del concepto de ruling definido en la Acción 5. Como en otros ámbitos del Plan BEPS (por ejemplo, la Acción 13 y el country-by-country report) así como en el ámbito comunitario, parece conceptuarse el intercambio ingente de información como un objetivo, sin prestar verdadera atención a cuándo la información compartida puede ser realmente útil y derivar en actuaciones concretas. En este sentido, consideramos positivo que se hayan excluido de ámbito de intercambio los rulings de carácter general así como aquellos criterios que se deriven de procedimientos de inspección” ARRIBAS PLAZA, D. LÓPEZ TAMAYO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” en *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligatoria*, Fundación impuestos y competitividad, 2017, pág. 24.

⁵⁸ Se ha planteado si las Consultas a la DGT deberían ser consideradas como tax ruling susceptibles de intercambio, teniendo en cuenta que los casos que generan especial preocupación son aquellos que suponen un acuerdo previo entre admi-

El intercambio espontáneo supone que la Administración que lleva a cabo los acuerdos específicos con el contribuyente debe analizar si éstos cumplen los requisitos previstos en la Acción 5 del Proyecto BEPS para ser objeto del mismo, y de ser así, enviar la información relevante a los Estados potencialmente interesados, estando tanto una como otros previamente preestablecidos.

En ese caso, no puede invocar la falta de reciprocidad como argumento para no intercambiar información espontáneamente con otra jurisdicción afectada, cuando esta última no realice este tipo de acuerdos.

El Capítulo V del Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5 desarrolló este marco. Estableció la obligación de intercambiar de forma espontánea información sobre acuerdos que tengan carácter transfronterizo con un contribuyente específico, relativos a los regímenes preferenciales que recaen sobre actividades que pueden provocar competencia fiscal lesiva; y ello aunque el régimen no haya sido revisado por el marco inclusivo del Proyecto BEPS o no haya sido identificado como potencialmente lesivo.

Pero también estableció que el intercambio espontáneo no había que limitarlo exclusivamente a acuerdos sobre regímenes preferenciales, incluyendo otras categorías de acuerdos relevantes, así como las Administraciones interesadas en recibir esa información⁵⁹.

Se establece la información que en cada caso necesita ser intercambiada. Se crea una plantilla que recoge los campos correspondientes y que será la que tendrá que enviar la Administración del territorio donde se realiza el acuerdo a aquella o aquellas a la que pueda resul-

nistración y contribuyente; y es que son públicas, no son fruto de un acuerdo con la Administración, ni suponen un tratamiento particular para un contribuyente en concreto, sino la interpretación de la norma a dicho caso ARRIBAS PLAZA, D. LÓPEZ TAMAYO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” en *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligatoria*, Fundación impuestos y competitividad, 2017, pág. 24.

⁵⁹ *Cuadro Resumen de los países con los que la información debe ser intercambiada.*

<i>¿Qué acuerdos están comprendidos?</i>	<i>¿Con qué países se necesita que la información sea intercambiada?</i>
1. Acuerdos relativos a un régimen preferencial que recaigan sobre actividades Navieras, bancarias, seguros, financieros y leasing, gestión de fondos, sede central, centros de distribución, centros de servicios, propiedad intelectual y compañías holding y otros regímenes mixtos	i. Los países de residencia de todas las entidades vinculadas (se aplicaría el umbral del 25%), con las cuales el contribuyente celebre una transacción para la que se conceda un trato fiscal preferencial, o que dé lugar a una renta entre partes vinculadas que se beneficien de un trato preferencial (esta regla también se aplica en el marco de un Establecimiento Permanente); y ii. El país de residencia de (a) la compañía matriz y (b) la compañía socia directa.
2. Acuerdos Previos de Valoración unilaterales y transfronterizos y cualquier otro acuerdo tributario unilateral y transfronterizo (Ejemplo, Resoluciones vinculantes a Consultas tributarias), que comprenda precios de transferencia o la aplicación de los principios de precios de transferencia	i. Los países de residencia de todas las entidades vinculadas con quienes el contribuyente celebre transacciones cubiertas por el Acuerdo Previo de Valoración; y ii. El país de residencia de (a) la compañía matriz dominante y (b) la compañía socia directa.
3. Acuerdos transfronterizos que conceden un ajuste unilateral a la baja de los beneficios en el país que emite el acuerdo.	i. Los países de residencia de todas las entidades vinculadas con quienes el contribuyente celebre transacciones cubiertas por el Acuerdo Previo de Valoración; y ii. El país de residencia de (a) la compañía matriz dominante y (b) la compañía socia directa.
4. Acuerdos relativos a Establecimiento Permanente	i. El país de residencia de la casa central, o del país del EP, dependiendo del caso; y ii. El país de residencia de (a) la compañía matriz dominante y (b) la compañía socia directa.
5. Acuerdos relativos a entidades canalizadoras de rentas (tipo conduit).	i. El país de residencia de cualquier parte vinculada que realiza pagos a la entidad conductora (directa o indirecta); ii. El país de residencia del último beneficiario efectivo (que en la mayoría de los casos será la compañía matriz dominante) de pagos realizados a la entidad conductora; iii. En la medida en que no estén contemplados por ii), el país de residencia (a) la compañía matriz dominante y (b) la compañía socia directa.

tar de interés⁶⁰. Además, se advierte que hay que hacérsela llegar a los territorios interesados en un plazo máximo de 3 meses desde que ésta se encuentra a disposición de la Administración tributaria⁶¹.

Finalmente, se formulan una serie de recomendaciones sobre mejores prácticas en relación al procedimiento a seguir en estos acuerdos, de forma previa y posterior a su adopción.

El enfoque de la transparencia que realiza la Acción 5 del Proyecto BEPS va más allá de los regímenes fiscales preferenciales. Por eso, ha realizado procesos de revisión independientes en este ámbito a los que ha llevado a cabo para aquellos.

Así, en febrero de 2017 la OCDE publicó los Términos de Referencia y Metodología para la revisión por pares o *peer reviews*⁶². Conforme a ellos se han ido realizando las revisiones y los informes anuales sobre el grado de cumplimiento de cada jurisdicción del estándar de intercambio espontáneo de acuerdos específicos con contribuyente⁶³.

En diciembre de 2020 se publicó la cuarta revisión anual por pares. Según ésta, a 31 de diciembre de 2019, 124 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo habían realizado cerca de 20.000 acuerdos

Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, págs. 57 y 58. Se prevé una sexta categoría que sería cualquier otro tipo de acuerdo que en el futuro el Foro de competencia fiscal perjudicial considerará que en ausencia de un intercambio de información espontáneo diera lugar a riesgos de BEPS. Actualmente esta categoría de acuerdos específicos no está operativa en el intercambio espontáneo.

⁶⁰ Anexo C del Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5.

⁶¹ Capítulo V del Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5.

⁶² Según el Informe OCDE 2017 “BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework. Peer review documents”, los Términos de Referencia se agrupan en cinco categorías: Proceso de recopilación de información; intercambio de información; confidencialidad en el tratamiento de la información recibida; estadística; y transparencia en determinados aspectos de los regímenes de propiedad intelectual.

⁶³ Para ver la evolución puede consultarse el Informe OCDE 2017 “Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings”, sobre intercambios de 2016; Informe OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings”, sobre intercambios de 2017; Informe OCDE 2019 “Harmful Tax Practices - 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings” sobre intercambios 2018; Informe OCDE 2020 “Harmful Tax Practices - 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings” sobre intercambios 2019.

fiscales en el ámbito del marco de transparencia y se habían producido 36 000 intercambios espontáneos entre jurisdicciones. Además, 81 jurisdicciones cumplen plenamente con el estándar mínimo de la Acción 5 BEPS en materia de transparencia, y las 43 jurisdicciones restantes han recibido una o más recomendaciones para mejorar su marco legal para identificar e intercambiar los acuerdos específicos con el contribuyente. Como todos los procesos de revisión emprendidos en el Proyecto BEPS es dinámico, con resultados cambiantes, pero con una tendencia positiva.

A nivel europeo el intercambio espontáneo de información sobre los acuerdos previos de valoración y sobre precios de transferencia en operaciones transfronterizas se incorporó a la Directiva 2011/16/UE con la Directiva 2015/2376 de 8 de diciembre de 2015, haciendo la información intercambiada accesible, cuando proceda, a todos los demás Estados miembros.

4. VUELTA AL CONCEPTO ORIGINAL DE PARAÍOS FISCALES INTEGRADO DENTRO DE LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS DEL PROYECTO BEPS

Algunos territorios que forman parte del marco inclusivo denunciaron que la Acción 5 del Proyecto BEPS, en su formulación inicial, les generaba un agravio comparativo en relación a las jurisdicciones que no aplican un impuesto sobre el beneficio o en su caso, resulta meramente nominal.

Esta Acción demanda a los regímenes preferenciales que modifiquen su regulación y exijan una actividad sustancial en su territorio para que no sean calificados como potencialmente perniciosos. Sin embargo, inicialmente no exigía este requisito a aquellos territorios que carecen de un impuesto general sobre el beneficio.

Como expusimos en el Capítulo previo, tras el reenfoque conceptual a principios de siglo sobre los paraísos fiscales, los territorios que no tienen un impuesto general sobre el beneficio solo quedaban obligados a actuar conforme a los estándares de transparencia e intercambio de información establecido por el Foro Global. De facto no

tenían que cumplir con el factor que exigía una actividad sustancial en el territorio, de manera que fueron excluidos de los trabajos sobre competencia fiscal perniciosos de la OCDE.

Ahora bien, si con el nuevo escenario internacional que marca el Proyecto BEPS los regímenes preferenciales tienen que cumplir con este requisito, cabe preguntarse si los territorios que no establecen un impuesto sobre sociedades, o en su caso resulta meramente nominal, estarían llevando a cabo una competencia fiscal lesiva si no se les exige igualmente.

Si no se les exigiera, se incentivaría a las jurisdicciones que tienen un impuesto sobre sociedades bajo a reducirlo aún más hasta anularlo definitivamente. Si no tienen impuesto que grave el beneficio, no podrían tener regímenes fiscales preferenciales y, por tanto, quedarían fuera del alcance de la Acción 5 del Proyecto BEPS, tal y como se concibió inicialmente, lo que supondría que no quedarían obligados internacionalmente a exigir a las entidades una actividad sustancial en su territorio y serían, incluso, más atractivas para atraer capital de no residentes⁶⁴.

Con ello serían idóneos para procesos de reorganización formal de las empresas para marcharse, al menos aparentemente, de los territorios con regímenes preferenciales hacia otras jurisdicciones que no tengan un tributo que grave el beneficio, que no tendrían que exigir una actividad sustancial en su interior para cumplir con los estándares internacionales.

Esta situación afectaba de lleno a algunas de las jurisdicciones que se incorporaron al marco inclusivo, por lo que presionaron para que se retomase el interés por las prácticas fiscales perniciosas que pueden llevar a cabo los territorios de nula tributación, en términos similares a como lo hacen los regímenes preferenciales de los Estados miembros y asociados⁶⁵.

⁶⁴ Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5” pág. 10.

⁶⁵ En términos afirmativos se ha manifestado Maldonado García-Verdugo, al indicar que “Razones de equidad exigen dar un tratamiento similar a situaciones similares. Así, no parece equitativo exigir a determinadas jurisdicciones que modifiquen sus regímenes preferenciales para evitar que se apliquen sólo a no

Sus reivindicaciones fueron atendidas y como consecuencia, desde 2018 se amplió el marco de la Acción 5 del proyecto BEPS, que dejaba la puerta abierta a modificaciones o adiciones⁶⁶, dirigiéndose tanto a los regímenes preferenciales como a los territorios que carecen del impuesto sobre sociedades, de tal manera que las actividades móviles de las multinacionales quedan desde entonces sometidas a un mismo estándar mínimo con independencia de que les corresponda tributar en unos u otros⁶⁷.

El Proyecto BEPS no pretende incidir en la soberanía de los territorios para establecer o no un gravamen sobre el beneficio empresarial; ni en caso de hacerlo, para indicarles una carga tributaria mínima sobre este tipo de rentas; ni tampoco cómo distribuir esa carga entre los contribuyentes. Lo que pretende es que todos los territorios exijan el requisito de actividad sustancial, en línea con el objetivo de gravar el valor en la jurisdicción en la que se genera, y tal y como se planteaba en el Informe OCDE 1998.

Con ello se produce una vuelta a la delimitación original de paraísos fiscales establecida en el Informe OCDE 1998, expuesta en el Capítulo anterior, y a los 4 *factores clave* en que se basaba:

*residentes o para que se apliquen sólo, si se realiza actividad económica sustancial en la jurisdicción y que, sin embargo, se permita que otras jurisdicciones no apliquen Impuesto sobre Sociedades o lo apliquen a tipo cero o casi cero, permitiendo así la atracción de bases imponibles de no residentes y no exigiendo por definición que se realice actividad económica real en la jurisdicción. En los dos casos, obviamente, bajo la premisa del cumplimiento de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información” MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “El ¿nuevo? enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, nº 22, 2017.*

⁶⁶ “Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente”. Informe OCDE 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”.

⁶⁷ Informe OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”; y también Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

I. El factor tributario imprescindible sigue siendo que territorio no tenga un impuesto general que grave el beneficio o, en su caso, sea meramente nominal.

Junto a éste, debe concurrir uno de los 3 factores siguientes:

II. Falta de transparencia

III. Ausencia de un intercambio efectivo de información;

IV. Ausencia de actividad sustancial en el mismo.

Indiquemos que solo debe exigirse este último requisito a las entidades residentes o establecidas en territorios que no gravan los beneficios, cuando realizan actividades geográficamente móviles, susceptibles de traslación de bases, conforme a las categorías expuestas para los regímenes fiscales preferenciales: Seguros, financiación y arrendamiento financiero (leasing), gestoras de fondos, banca, sedes sociales, centros de distribución, centros de servicios, transporte marítimo, compañías holding, actividades basadas en la generación y explotación de la propiedad intelectual y otras actividades diversas.

De la misma forma, los criterios para determinar la existencia de una actividad sustancial en el territorio dependen del tipo de actividad, diferenciando las que se dedican a la explotación de activos de propiedad intelectual (enfoque del nexo) del resto.

Para entender cumplido este factor no basta con que la entidad sea titular de activos de propiedad intelectual que fueron creados y que son explotados fuera de la jurisdicción. Como tampoco que las actividades que contribuyan a los ingresos sean exclusivamente reuniones periódicas de los consejeros no residentes en dicha jurisdicción.

Además, no se pueden aplicar miméticamente los criterios establecidos para los regímenes preferenciales. Los territorios que no contemplan un impuesto que grava los beneficios presentan particularidades que requieren matizaciones.

Cuando se trata de una jurisdicción que ofrece un régimen preferencial, el incumplimiento del citado requisito llevaría aparejado la pérdida del derecho a aplicarlo, privándole de los beneficios fiscales que contempla y pasando a tributar por el régimen general del impuesto. Así, el enfoque del nexo permite determinar la cuantía de rentas (elegibles) que podrían beneficiarse del tratamiento fiscal benévolo que ofrece el régimen preferencial, mientras que el resto de rentas (no

elegibles) tendrían que ser gravadas normalmente, soportando una carga tributaria más elevada.

Sin embargo, en el caso de una jurisdicción que no contempla un impuesto sobre el beneficio o, en su caso, es prácticamente nulo, el incumplimiento del requisito de la actividad sustancial no afectaría a la ausencia de tributación que de forma general está prevista. No perderían un beneficio fiscal específico, ni se les aplicaría una carga tributaria más alta.

Por ello estos territorios deben establecer un mecanismo alternativo que sea eficaz para garantizar el cumplimiento del requisito de actividad sustancial y la Acción 5 del Proyecto BEPS ha optado por exigirles que en caso de incumplimiento establezcan sanciones que sean rigurosas, efectivas y disuasorias, lo que dependería del contexto y podría incluir dar de baja a una entidad en el registro público correspondiente.

Previamente la regulación interna debe permitir a la Administración identificar las entidades que realizan este tipo de actividades móviles y si están cumpliendo con el requisito de actividad sustancial en el territorio, obligándoles a informar de datos como la cantidad y tipos de ingresos brutos —alquileres, regalías, dividendos, ingresos financieros, otros servicios, ventas—; cantidad y tipos de gastos; activos; locales; número de empleados cualificados y a tiempo completo; prueba de las actividades básicas de generación de ingresos, etc.

Estos territorios también tienen que intercambiar de forma espontánea información relevante con las jurisdicciones interesadas —la de residencia de la entidad matriz, la de residencia de la socia directa y la de residencia del beneficiario real—.

Respecto a la exigencia del intercambio espontáneo, el procedimiento y la información a intercambiar difiere atendiendo a 2 variables.

Por un lado, según estemos ante entidades que no cumplan con el requisito de actividad sustancial, que realicen actividades de alto riesgo o que lleven a cabo otras actividades móviles susceptibles de provocar competencia fiscal perniciosa⁶⁸.

⁶⁸ Los escenarios de mayor riesgo serían los casos en los que (i) la entidad ha adquirido el activo de propiedad intelectual de partes vinculadas que desarrollaron las actividades de investigación y desarrollo fuera del territorio que no grava el

Por otro, dependiendo de que la jurisdicción tenga previstos en su regulación procedimientos de control efectivos.

En el caso de entidades que no cumplan con el requisito de actividad sustancial, se deberá intercambiar espontáneamente toda la información relevante recabada.

Sin embargo, cuando se trate de entidades que si cumplen pero que realizan actividades de alto riesgo, dependerá de que la jurisdicción tenga previstos en su regulación procedimientos de control efectivos. Si no los tiene, debería proceder de la misma forma como si se tratase de una entidad que incumple el requisito de actividad sustancial y transmitir toda la información relevante obtenida.

Si por el contrario tiene implementados procedimientos de control efectivos, el intercambio sería un proceso de dos fases. Inicialmente habría un intercambio anual de nombre y dirección de cada entidad; tipo de ingresos; nombre de la residencia de la entidad matriz, la socia directa y el beneficiario real y la cantidad y tipo de ingresos brutos (por ejemplo, alquileres, regalías, dividendos, ventas, servicios). Posteriormente, en una segunda etapa, la jurisdicción receptora podría realizar una solicitud de seguimiento para obtener más información, conforme al instrumento de intercambio de información aplicable.

Finalmente, en relación a las entidades que lleven a cabo otras actividades móviles susceptibles de provocar competencia fiscal perniciosa, el intercambio espontáneo también dependerá de que la jurisdicción tenga previstos en su regulación procedimientos de control efectivos. Si los tiene, no se exige. Si no los tiene, se seguiría el procedimiento de 2 fases expuesto anteriormente⁶⁹.

beneficio o lo hace de forma nominal; y (ii) el activo de propiedad intelectual se otorga en licencia o se vende a partes vinculadas; o la explotación es realizada por partes vinculadas fuera de la jurisdicción (por ejemplo, se les paga para desarrollar y vender un producto en el que está incorporado el activo intangible). Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”, pág. 13.

⁶⁹ Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5” págs. 15-18.

Siguiendo la metodología habitual, se establecieron directrices⁷⁰, sistemas de evaluación y revisiones para las 12 jurisdicciones —Anguila, Bahamas, Barehin, Barbados, Bermuda, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Islas Caicos y turcas y Emiratos Árabes— que no aplican un impuesto sobre sociedades y que forman parte el Proyecto BEPS.

Los resultados publicados a finales de 2020, que se mantienen en 2021, sobre la evaluación de su marco interno señalan que las 12 han incorporado el criterio de la actividad sustancial en su regulación y que no practican una competencia fiscal perniciosa⁷¹.

En 2021 comenzó el proceso de revisión anual que determina si estas jurisdicciones tienen mecanismos para garantizar y controlar de forma efectiva el cumplimiento de este requisito; estando previsto para 2022 que se empiece a revisar los intercambios espontáneos.

En definitiva, el Proyecto BEPS ha retomado el interés por combatir una modalidad de paraísos fiscales inicialmente contemplada en el Informe OCDE 1998, pero que de facto, no llegó a considerarse en las evaluaciones posteriores: Los territorios que no contemplan un tributo sobre el beneficio, o en su caso es meramente nominal, y que además no exigen una presencia sustancial en el territorio⁷².

Los combates de forma indirecta y sin utilizar la expresión original, evitando la estigmatización de los territorios a los que pretende persuadir, de manera que si no exigen una presencia sustancial en el territorio pasarían a considerarse jurisdicciones no cooperativas en el marco del Proyecto BEPS.

⁷⁰ Informe OCDE 2019 “Substantial Activities in No or Only Nominal Tax Jurisdictions: Guidance for the Spontaneous Exchange of Information”.

⁷¹ Consúltase el Informe OCDE 2020 “Harmful Tax Practices-Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”, págs. 21 y 22; también en el Informe OCDE “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. Update (as of August 2021)”.

⁷² MARTOS GARCÍA, J. J. “Lotta contro i paradisi fiscali dell’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico”, AAVV. *Linguistica ed economia Volume II*, Academy School, 2020, pág. 60.

5. CONCLUSIONES

Primera. Las instituciones internacionales constataron que los procesos emprendidos contra los paraísos fiscales, regímenes fiscales preferenciales y jurisdicciones no cooperativas durante la primera década del siglo XXI habían arrojado resultados insatisfactorios. Las necesidades provocadas por la crisis económica fueron el detonante para que el G20 y la OCDE asumieran la necesidad de corregir los errores detectados.

Por un lado se debía revisar el intercambio de información previa petición, superando del criterio formalista y estableciendo revisiones periódicas y objetivas. Por otro, también se debía extender su alcance y complementarlo con nuevas modalidades de intercambio más efectivas.

Además se hacía evidente la necesidad de ir más allá de la transparencia e intercambio de información, exigiendo el criterio de actividad sustancial y revisando el sistema de Tratados para evitar la doble imposición.

Como consecuencia, se emprendió una nueva era para acabar con la competencia fiscal perjudicial y evitar que las multinacionales trasladaran beneficios artificialmente. Para ello, se pusieron en marcha 2 iniciativas sumamente ambiciosas que han transformado el escenario de la fiscalidad internacional, creando para ello 2 instituciones: el Foro Global de transparencia e intercambio de información y el Proyecto BEPS.

Segunda. La legitimidad y metodología de ambas instituciones es muy similar. Para conseguir legitimidad internacional nacieron con una vocación de integración universal, a modo de marco inclusivo. Realizan esfuerzos para convencer al mayor número posible de jurisdicciones para que se integren en pie de igualdad, formando parte de los grupos de trabajo y comprometiéndose a respetar los estándares establecidos. Así, en 2021, el marco inclusivo del Foro Global estaba integrado por 162 miembros y el marco inclusivo del Proyecto BEPS por 139. Números que evidencian la fuerte aceptación de ambas iniciativas y que las dota de legitimidad en el plano internacional.

Se crean para conseguir un objetivo determinado. Alcanzar un estándar internacional de transparencia e intercambio de información

en el caso del Foro Global; y evitar la traslación artificiosa de bases imponibles de las multinacionales, haciéndolas tributar en el lugar donde generan valor, en el caso del proyecto BEPS.

Establecen unos estándares mínimos que debe cumplir cada jurisdicción y ponen en marcha un proceso de revisión por pares, periódico y objetivo, que determina el grado de cumplimiento de cada jurisdicción a través de la asignación de calificaciones, formulando en su caso recomendaciones de mejora.

Tercera. El Foro Global, además de revisar el grado de cumplimiento del intercambio previa petición —EOIR—, apostó por la exigencia del intercambio automático información —AEOIR— sobre cuentas financieras, estableciendo en 2016 un nuevo estándar internacional en materia de transparencia e intercambio de información para que una jurisdicción sea calificada como cooperante.

Consiste en que cumpla 2 de 3 criterios: a) Que cumpla con el EOIR, para lo que debe obtener una calificación global de conforme o de conforme en gran medida; b) que aplique efectivamente el AEOIR sobre cuentas financieras; c) y que adhiera al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE.

Sin embargo, hay una excepción. Se trataría de aquellos casos en los que el Foro Global califique como “no conforme” en el EOIR, lo que supondría que la jurisdicción se calificará directamente como no cooperante, aun cuando cumpla con los otros dos criterios. Esta excepción supone la prevalencia del EOIR, lo que parece entendible si se considera la experiencia acumulada en este tipo de intercambios, que el alcance de la información a intercambiar es mucho mayor y que las exigencias impuestas para superar esa calificación de no conforme pasaban por garantizar unos mínimos esenciales como la eliminación del secreto bancario y la capacidad de obtener internamente la información.

En cualquier caso, este estándar de transparencia internacional basado en el cumplimiento de 2 de 3 los criterios es transitorio. Debemos tener presente 2 circunstancias propias del contexto temporal en que se formula.

Por un lado, en 2016, el proceso de intercambio automático de información de cuentas financieras estaba en una fase incipiente.

Aunque existían numerosas jurisdicciones que se habían comprometido a ponerlo en marcha para 2017 y 2018, había que comprobar que se hiciese efectivo.

Por otro lado, EEUU no se ha adherido a esta iniciativa del Foro Global. Paradójicamente el impulsor a nivel mundial de esta nueva modalidad de intercambio a través de la aprobación de la FATCA, no se compromete a seguir los acuerdos y directrices del Foro Global en esta materia.

EEUU decidió actuar unilateralmente y no asumir ese compromiso, aunque bien es cierto que está intercambiando cierta información financiera de forma automática en virtud de los múltiples acuerdos bilaterales de implementación de la FATCA. No obstante, no hay reciprocidad plena, lo que coloca a EEUU en una posición dudosa en materia de transparencia, como señala el Parlamento Europeo⁷³.

Por tanto, si para cumplir el estándar internacional en materia de transparencia se hubiera exigido inexorablemente realizar el AEOI de cuentas financieras, un gran número de jurisdicciones, que aún no se habían comprometido o que no lo han puesto en práctica, serían consideradas como no cooperantes, entre ellas, EEUU.

El estándar internacional de transparencia impulsado por el Foro Global es un gran avance, pero creemos que cambiará una vez que el AEOI se consolide plenamente y que se aplique de forma efectiva en un elevado número de jurisdicciones. Sería necesario que se alcance un acuerdo con EEUU para integrarlo o, cuanto menos, homologar su sistema FACTA. Allanaría el camino que el Foro Global apostara por la retención en la fuente como medida defensiva frente a aquellas jurisdicciones que no lo lleven a cabo satisfactoriamente. Con ello, uno de los principales escollos entre ambas vías estaría más cerca de superarse.

En ese escenario, el estándar debería pasar, cuanto menos, a exigir los 3 criterios.

Cuarta. El Proyecto BEPS estableció 4 estándares de cumplimiento obligatorio en relación a 4 de sus 15 Acciones. Una de ellas es la

⁷³ Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021, sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales (2020/2863(RSP)).

Acción 13, que ha establecido la obligación de presentar el informe país por país a las multinacionales. Es de importancia mayúscula para combatir la traslación corporativa de bases imponibles. Revela dónde están declarando ganancias y pagando impuestos estas corporaciones y, con ello, permite localizar las jurisdicciones cuyos sistemas fiscales y financieros han sido más utilizados para la traslación de bases intra-grupo, normalmente, jurisdicciones no cooperativas. La información que suministra, adecuadamente tratada, permite conocer la transferencia de beneficios y estimar la pérdida de ingresos fiscales derivada del abuso fiscal corporativo, así como establecer rankings de los países y territorios que lo facilitan y que lo sufren⁷⁴.

Al agregar los datos de los informes presentados por los países antes de darlos a conocer al público, la OCDE ha optado por ocultar la identidad de las empresas multinacionales que transfieren rentas y dejan de contribuir en los Estados en los que generan la riqueza. Sería recomendable que publicaran los datos desglosados a nivel de empresa que ya poseen para que la sociedad civil pueda estar informada sobre las multinacionales que realizan estas prácticas y dejan de pagar impuestos en sus países, pese a generarse allí sus ganancias. Esa publicidad negativa podría dañar su imagen, afectar a su cuenta de resultados y convertirse en un incentivo más para que corrijan esas conductas.

En todo caso, no debemos menospreciar la información agregada que se ha empezado a publicar. Adecuadamente tratada permite valorar el impacto de las medidas incardinadas en el Proyecto BEPS, proponer cambios en su caso y fijar el foco en las jurisdicciones que reciben traslación de bases anómalas para incrementar sobre ellas la presión.

⁷⁴ Especialmente recomendable es el Informe “El Estado de la Justicia Fiscal: 2020. La justicia fiscal en tiempos de COVID-19”, que utilizando los datos publicados por la OCDE de los informes país por país realiza estimaciones de las pérdidas recaudatorias que sufre cada territorio y de aquellos más utilizados para la traslación de bases corporativas. Revelan que las empresas multinacionales están transfiriendo ganancias por valor de 1.38 billones de dólares a paraísos fiscales cada año, lo que provoca que los gobiernos de todo el mundo pierdan 245 mil millones de dólares anuales en ingresos fiscales directos.

Quinta. La Acción 5 del Proyecto BEPS es otro estándar de cumplimiento obligatorio, dedicada a la competencia fiscal perjudicial. En relación al concepto de régimen preferencial potencialmente pernicioso, se ha ampliado el alcance de las evaluaciones, extendiéndolas a numerosos territorios y ensanchando el concepto original en dos direcciones. Se ha incorporado una nueva categoría de actividades económicas, las basadas en la *propiedad intelectual*, que pueden ser objeto de regímenes perjudiciales; y se ha añadido un nuevo factor clave para identificarlos, la *ausencia de la exigencia de actividad sustancial en el territorio*. Además, para cumplir con el estándar mínimo de la Acción 5, deben intercambiar de forma espontánea información sobre acuerdos específicos con contribuyentes con otras Administraciones que pueden verse afectadas para aplicar correctamente sus propios tributos.

Sexta. En relación al concepto de paraíso fiscal, la Acción 5 del proyecto BEPS ha supuesto una vuelta a la concepción original establecida en el Informe OCDE 1998, recuperando como factor clave la exigencia de una actividad sustancial en el territorio.

Además, también les exige que intercambien de forma espontánea información con otras Administraciones que pueden verse afectadas para aplicar correctamente sus propios tributos.

Este nuevo marco de fiscalidad internacional admite los territorios que no aplican un impuesto sobre el beneficio o, en su caso, resulta meramente nominal. Lo que no admite es que éstos no cumplan con los estándares de transparencia e intercambio de información; o bien, que no exijan el criterio de actividad sustancial, contrariando el nuevo enfoque de la Acción 5 del Proyecto BEPS.

Se produce un retorno al concepto original de paraíso fiscal, si bien de forma disgregada. Por un lado están los trabajos del Foro de transparencia e intercambio de información; por otro, los de la Acción 5 del Proyecto BEPS. Pero en cualquier caso, cumplido el requisito esencial de la nula tributación, debería de concurrir alguno de los 3 factores restantes (falta de transparencia, falta de intercambio de información efectiva o ausencia de actividad sustancial en su territorio).

Dos décadas después vuelven a ser objetivo de la presión internacional, si bien el Proyecto BEPS no se refiere a ellos utilizando la expresión original. Por el sentido peyorativo que entraña parece haberse

convertido en un estigma a evitar. Ahora, el posible paraíso fiscal se esconde dentro de la calificación pluricompresiva de jurisdicción no cooperativa.

Pero a través de ambas vías, los trabajos del marco inclusivo del Foro Global y del Proyecto BEPS, se está presionando para que los territorios de nula tributación sean transparentes e intercambien información efectiva y para que exijan presencia sustancial en su territorio. Se está presionando para que los paraísos fiscales, en su acepción original, dejen de serlo.

No obstante y más allá de la expresión utilizada, lo que evidencia este cambio de rumbo es que se ha venido a desandar parte del camino recorrido y que el reenfoque conceptual de los paraísos fiscales impulsado a principios de siglo por EEUU y, secundado por la UE y por la OCDE, fue un error mayúsculo, sumamente costoso en términos recaudatorios para la mayor parte de Estados. Reconducido el camino, solo cabe esperar que no cambien los criterios técnicos y que no haya interferencias políticas que hagan que volvamos a desviarnos de él.

Séptima. Si el concepto de jurisdicción no cooperativa se mantuviera estrictamente asociado a la transparencia y el intercambio de información, se podría considerar que en relación al Proyecto BEPS solo serían no cooperativas aquellas que no acceden a intercambiar esa nueva información exigida, bien de forma automática —Intercambio sobre grandes multinacionales país por país— o bien de forma espontánea —Acuerdos específicos con el contribuyente e información de entidades en paraísos fiscales que incumplan el criterio de actividad sustancial o realicen actividades de riesgo—.

Sin embargo, el Proyecto BEPS también demanda el cumplimiento de medidas de fondo que supondrían límites a la regulación sustantiva de cada territorio. Una de ellas es el criterio de actividad sustancial en la Acción 5; y otra las cláusulas en Tratados para impedir la búsqueda del más favorable que persigue la Acción 6.

Pero especialmente interesante es la medida que se deberá adoptar como consecuencia del Acuerdo del 1 de julio de 2021 en el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS sobre la puesta en marcha de las propuestas que emanan de los 2 pilares, que debería estar plenamente desarrollado e implementado de forma efectiva en 2023. Así en rela-

ción al segundo pilar, que alcanzará a multinacionales que facturen al menos 750 millones de euros a nivel mundial, se establece que el tipo mínimo efectivo en el Impuesto sobre Sociedades será del 15% en todas las jurisdicciones adheridas⁷⁵.

Con ello, en realidad se ha producido una evolución del concepto que lo amplía, llevándolo a dar un paso más allá de la mera transparencia e intercambio de información. Los Estados con regímenes preferenciales perjudiciales, los paraísos fiscales y los territorios que no cumplan con los mínimos estándares del Proyecto BEPS pasarían a ser calificados como jurisdicciones no cooperativas, convirtiendo a esta expresión en un término pluricompreensivo.

Quedará en manos de cada Estado como articular esta nueva realidad en sus legislaciones nacionales y qué contenido dar al concepto de jurisdicción no cooperativa; bien que siga asociado al correcto cumplimiento de los estándares de transparencia e intercambio de información que emanan del Foro Global; o bien que también se tenga en cuenta los resultados del Proyecto BEPS y se exija el pleno cumplimiento de los mínimos estándares, dando cabida a regímenes preferenciales perniciosos y paraísos fiscales.

Como veremos en los siguientes Capítulos, esta última opción es la que ha seguido la Unión Europea y el legislador español.

Octava. Dudas sobre la OCDE. Pese a los avances alcanzados, distintas instituciones de la sociedad civil, como *Oxfam*, *Tax Justice Network* o *Global Alliance for tax Justice*, cuestionan que esta sea la institución adecuada para dirigir la lucha contra los paraísos fiscales y las jurisdicciones no cooperativas. En sus trabajos evidencian que los principales responsables en términos cuantitativos de la pérdida recaudatoria mundial a través de la competencia fiscal perjudicial y de la translación de bases corporativas son algunos de los países miembros de la OCDE⁷⁶.

⁷⁵ Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

⁷⁶ Especialmente recomendables son los índices de paraísos fiscales Corporativos 2021 y de secreto financiero 2020 elaborados por la Red para la Justicia Fiscal (*Tax Justice Network*); y el informe “El Estado de la Justicia Fiscal: 2020. La justicia fiscal en tiempos de COVID-19”, en el que junto a otras, también participa

El principal es Reino Unido y su red de territorios de ultramar y dependencias de la Corona, que aunque suelen ser evaluadas independientemente, dependen de aquel⁷⁷; pero junto a él, aparecen Países bajos, Luxemburgo, Suiza o EEUU en los primeros puestos, todos integrantes de la OCDE

La participación de estos países en las iniciativas para luchar contra la competencia fiscal perjudicial, la opacidad y la traslación de bases corporativas muestra una actitud hipócrita y, posiblemente, la presión que hayan ejercido en beneficio de sus intereses ha provocado distorsiones e incoherencias en los resultados finales, restando legitimidad, credibilidad y efectividad a los trabajos de la OCDE.

Por este motivo, estas instituciones abogan por que sea la ONU quien pilote este proceso, alcanzándose un gran pacto mundial en el seno de esta institución. Los países indicados también forman parte de la ONU pero su poder en la toma de decisiones se vería sensiblemente reducido y el carácter mundial de esta institución daría más legitimidad a las propuestas. No parece una mala idea.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIBAS PLAZA, D. LÓPEZ TAMAYO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. “Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” en *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligatoria*, Fundación impuestos y competitividad, 2017.
- CARRASCO PARRILLA, P.J. “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales”, *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011.
- CARBAJO VASCO, D. “Un agujero negro para la gobernanza mundial. Los paraísos fiscales” en *Retos del Derecho ante las nuevas amenazas*, Dykinson, 2015.

esta última institución junto con la *Global Alliance For Tax Justice*. Disponibles en <https://taxjustice.net>.

⁷⁷ En los territorios de ultramar y dependencias de la Corona del Reino Unido, la Reina Británica es la jefa de Estado, los poderes para nombrar a los principales funcionarios del gobierno recaen en la Corona Británica y las leyes deben ser aprobadas en Londres.

- ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L., “The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo Observatorio de Política Exterior Española*, n° 59, 2011.
- GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, en *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.
- GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”, *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, n° 19, 2020.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, n° 1, 2002.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., “El ¿nuevo? enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n° 22, 2017.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Lotta contro i paradisi fiscali dell’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico”, en *Linguistica ed economia Volume II*, Academy School, 2020.
- MUSILEK ÁLVAREZ, M. A., “Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria: evaluación del primer mandato e inicio del segundo” *Cuadernos de Formación IEF*, 12/14, vol. 17, 2014.
- MONTORO ZULUETA, B., “La disputa fiscal entre EEUU y Suiza” *Boletín Económico del ICE*, n° 3045, 2013.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria*, n° 146, 2013.
- FUSTER GÓMEZ, M. “La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional” *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 167, 2015.
- PATÓN GARCÍA, G. “La posición del legislador español ante el proyecto BEPS y los avances del plan de acción de la Unión Europea” *Documentos Instituto Estudios Fiscales*, n° 20, 2016
- PINA MONTANER, “La norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras” *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n° 37, 2014.
- TAX JUSTICE NETWORK, GLOBAL ALLIANCE FOR TAX JUSTICE Y PUBLIC SERVICES INTERNATIONAL Informe “El Estado de la Justicia

- Fiscal: 2020. La justicia fiscal en tiempos de COVID-19”, 2020, disponible en <https://taxjustice.net>.
- TAX JUSTICE NETWORK “Indice de paraísos fiscales 2021”, 2021, disponible en <https://cthi.taxjustice.net/en>.
- WOODWARD, R. “A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD’s International Tax Transparency Regime”, *Global Tax Governance What is Wrong with It, and How to Fix It*, ECPR Press, 2016.
- YATES, M. T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAEL, M., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 3”, *Journal of International Taxation*, n° 22, 2011.

OCDE

- 1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”
- 2000 “Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”
- 2004 “The OECD’s project on harmful tax practices consolidated application note. Guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes”
- 2006 “The OECD’S Project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries”.

OCDE - Proyecto BEPS

- 2013 “*Addressing base erosion and profit shifting*”
- 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS)
- 2014 “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information”
- 2015 “Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13-2015 Final Report”
- 2015 “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5: Final report”
- 2017 “Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information” Second edition
- 2017 “Harmful tax practices-2017 Progress report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5”
- 2017 “BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework. Peer review documents”
- 2017 “Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”
- 2018 “Harmful Tax Practices - 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings”

- 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”
- 2019 “Substantial Activities in No or Only Nominal Tax Jurisdictions: Guidance for the Spontaneous Exchange of Information”
- 2019 “Harmful Tax Practices - 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5”
- 2019 “Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5”
- 2020 “Harmful Tax Practices - 2019 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”
- 2020 “BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review Documents”
- 2020 “Corporate Tax Statistics - Second Edition”
- 2020 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.
- 2021 “Informe OCDE - Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. Update (as of August 2021)”.
- 2021 “BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices: Transparency Framework. Peer Review Documents”

OCDE - Foro Global Transparencia e Intercambio Información con fines Fiscales

- 2016 “Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020” Third Edition
- 2019 “Informe de revisión por pares EOIR. España. Segunda ronda”.
- 2020 “Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19” 2020 Global Forum annual report
- 2020 “Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020”.

Capítulo III

Jurisdicciones no cooperativas en la Unión Europea¹

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. ANTECEDENTES. 2. PROCEDIMIENTO Y CARACTERES DE LA LISTA DE PAÍSES Y TERRITORIOS NO COOPERATIVOS EN LA UE. 3. MEDIDAS DEFENSIVAS. 4. CRITERIOS PARA CONFORMAR LA LISTA DE LA UE. PRINCIPIOS DE BUENA GOBERNANZA. 4.1. Transparencia. 4.2. Equidad fiscal. 4.3. Mínimos estándares del Proyecto BEPS de la OCDE. 5. CONCLUSIONES.

1. ANTECEDENTES

La UE ha formado parte activa de los trabajos de la OCDE y de las instituciones que ha impulsado en materia de transparencia, competencia fiscal perniciosa y traslación de bases corporativas, pero, simultáneamente, emprendió su propio camino.

Lo inició primero a nivel interno con la aprobación en 1998 del Código de Conducta de fiscalidad empresarial, utilizado para determinar si un régimen fiscal de un Estado miembro es o no pernicioso; en concreto para detectar y erradicar las medidas —disposiciones legislativas o reglamentarias y prácticas administrativas— que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la UE.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraisos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P), convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

Para desarrollar los criterios y evaluar y supervisar el cumplimiento del Código por parte de los Estados, se creó el Grupo Código de Conducta de fiscalidad empresarial, que desde entonces, y en colaboración con la Comisión, ha evaluado más de 400 regímenes fiscales en la UE, calificando alrededor de 100 como perniciosos, lo que ha provocado posteriormente que hayan sido modificados o derogados².

El Código parte de la premisa de que, si bien la competencia fiscal entre países no es problemática en sí misma, es necesario que existan principios comunes que establezcan en qué medida los Estados pueden utilizar sus regímenes y políticas fiscales para atraer empresas y obtener beneficios, aspecto relevante en el mercado único, donde las libertades del Tratado aumentan la movilidad.

Años después decidió extender el alcance de sus trabajos e ir más allá del análisis de regímenes preferenciales de Estados miembros. Con el objetivo de presionar directamente a territorios y países terceros para que modificaran normativas y prácticas administrativas perniciosas, la UE acordó crear su propia lista de jurisdicciones no cooperativas.

Lo antecedentes se remontan a junio 2015, cuando la Comisión Europea, en su Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo titulada “Un sistema de las sociedades justo y eficaz en la UE: cinco ámbitos de actuación fundamentales” publicó en su Anexo una lista de países y territorios que no formaban parte de la UE y que calificó como no cooperadores fiscalmente.

El criterio seguido por la Comisión Europea para conformar la lista panaeuropea fue indirecto y se basó en la composición de las listas nacionales vigentes de aquellos Estados miembros que la tenían, como España.

Otros Estados en su lugar establecían unos requisitos que debían cumplir las jurisdicciones para ser destinatarias de medidas defensivas nacionales, como la falta de intercambio de información efectivo o

² Documento del Consejo de la UE 8602/1/20 REV 1, de 21 de junio de 2021, Resumen de los regímenes fiscales preferenciales de los Estados miembros de la UE examinados desde la creación del Grupo del Código de Conducta en marzo de 1998.

niveles impositivos bajos o nulos entre otros, pero sin nombrar específicamente a ningún territorio.

La Comisión decidió tomar solo las listas nacionales de los Estados miembros que contaban con ella y comprobar que territorios y países eran predominantes. Así, identificó a 121 jurisdicciones, pero solo incluyó a 30, que eran las que formaban parte de la lista de al menos 10 Estados miembros.

Esta primera lista de la UE adolecía de defectos evidentes. El principal era que carecía de unos criterios comunes europeos para que una jurisdicción formara parte de ella. Cada Estado miembro podía haber utilizado criterios distintos al confeccionar su lista nacional y, en muchos casos, ni siquiera eran públicos. Por tanto, cuando un país tercero se dirigiera a la UE para preguntarle por qué estaba en la lista y qué podía hacer para salir de ella, la UE no sabría qué responderle.

En realidad esta primera lista nació de forma provisional, mientras se fijaban los criterios y se alcanzaba un acuerdo sobre el procedimiento de selección y evaluación para diseñar otra autónoma.

2. PROCEDIMIENTO Y CARACTERES DE LA LISTA DE PAÍSES Y TERRITORIOS NO COOPERATIVOS EN LA UE

A principio de 2016 la Comisión publicó su Comunicación “Estrategia exterior para una imposición efectiva”, en cuyo Anexo I estableció unos criterios que deberían servir de base para la confección de la lista de la UE³.

El 25 de mayo de 2016 el Consejo de la UE aprobó la iniciativa de crear una lista de jurisdicciones no cooperadoras. Contenía los criterios y el procedimiento a seguir, que se tomaron como punto de partida para los trabajos en la materia del Grupo del Código de Conducta. Con algunas diferencias, fueron aprobados por el Consejo el 8 de noviembre 2016⁴, que además encargó a la Comisión y al Grupo del

³ Comunicación de la Comisión “Estrategia exterior para una imposición efectiva” COM (2016) 24 final, de 28 de enero de 2016.

⁴ Publicados en el DOUE un mes después, de 10 de diciembre de 2016.

Código de Conducta que la lista estuviera terminada y publicada en el último trimestre de 2017.

Se partió de una primera premisa ciertamente discutible: la exclusión de países y territorios de la UE. No se consideró la posibilidad de que un Estado miembro pudiera calificarse como jurisdicción no cooperativa y, por tanto, formara parte de la lista.

Esta posibilidad es ciertamente factible. Algunos informes coetáneos ya lo denunciaron⁵ y recientemente el propio Parlamento de la UE recordó que en 2020 un Estado miembro recibió una calificación del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en el intercambio de información previa solicitud que en caso de que la recibiera un territorio tercero sería suficiente para incluirlo en la lista de la UE⁶.

Esa premisa de partida resta legitimidad al proceso. Los Estados miembros de la UE deberían dar ejemplo, someterse a los mismos criterios y en caso de que alguno los incumpla, aparecer en la lista que la propia UE realiza hasta que corrija su normativa y/o prácticas administrativas y las cumpla; y por supuesto, de no hacerlo, ser penalizado en términos similares. Sin embargo, no fue así.

⁵ En un estudio realizado OXFAM, aplicando los criterios de la UE a sus estados miembros evidenciaba que Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos y Malta debían catalogados como un paraíso fiscal junto con los países no pertenecientes a la UE. GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales” *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, n° 19, 2020.

En términos similares COBHAM, A. Y LIPS W. publicaron el informe “Paradise lost. Who will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?” el 27 de noviembre de 2017 en el que igualmente reevaluaron los Estados miembros siguiendo los mismos criterios de la UE. Aunque los resultados no coincidían plenamente a los ofrecidos por el análisis de OXFAM, sí que eran bastante similares, añadiendo a los 4 anteriores Chipre y Reino Unido, aún Estado miembro de la UE.

⁶ Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021, sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales (2020/2863(RSP). Sin nombrarlo, se refiere a Malta, que empeora su calificación global en la segunda ronda de evaluaciones en relación al intercambio de información previa petición; mientras que en la primera ronda cumplía en gran medida con el estándar, en la segunda obtuvo una calificación cumplimiento parcial.

Una segunda premisa fue excluir a los países menos desarrollados del proceso de elaboración de la lista de la UE, dada su limitada capacidad para cumplir los criterios dentro de los plazos requeridos.

Excluidos los Estados miembros y los países subdesarrollados, la Comisión llevó a cabo una labor de identificación de territorios y países que debían ser objeto de evaluación por el impacto potencial que cada uno de ellos podía tener en la recaudación de aquellos.

Para ello, elaboró un cuadro de indicadores (*scoreboard*) que debían cumplir. En primer lugar unos vínculos económicos intensos con la UE, lo que se constataba mediante datos de Eurostat de comercio exterior, número de filiales controladas por residentes en la UE y flujos de inversión directa.

En segundo lugar, un nivel desproporcionado entre servicios financieros y economía real, atendiendo a datos del Eurostat y del FMI.

Finalmente, que se tratara de territorios seguros jurídicamente, con una aceptable calidad regulatoria y baja corrupción, atendiendo a datos del Banco mundial.

Se tomaron 213 jurisdicciones —excluidos los Estados miembros de la UE— y tras aplicar el cuadro de indicadores, el Grupo del Código de Conducta seleccionó 92 para el proceso de evaluación.

Iniciado el proceso y realizada la selección, no cabía inicialmente incluir a ningún otro país o territorio, con una excepción: El Consejo de la UE abrió la posibilidad de entrada directa a la lista de la UE a aquellos países y territorios que pese a no formar parte de esta selección, fueran considerados como jurisdicciones no cooperadoras por el Foro Global al no alcanzar el estándar internacional de transparencia⁷.

Evidentemente en futuras actualizaciones de la lista la Comisión debía aplicar nuevamente la tabla de indicadores y determinar si la selección de territorios sometidos a evaluación debía modificarse. Depende de las circunstancias del momento en que se realiza el proce-

⁷ Anexo de las Conclusiones del Consejo de 8 de noviembre de 2016 sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, publicado en el DOUE el 10 de diciembre de 2016.

so, de manera que en cada revisión es susceptible de alteración, siendo seleccionados 95 en 2021.

Una vez delimitada la selección, la segunda fase era la evaluación y consistía en verificar el cumplimiento de los criterios aprobados por el Consejo de la UE para la confección de la lista.

A cada territorio sometido a evaluación se le notificó por escrito y, en su caso, se entabló un diálogo para aclarar cuestiones, buscar soluciones y comprobar el grado de receptividad y compromiso con el proceso.

Posteriormente, los resultados de las evaluaciones se presentaron al Grupo del Código de Conducta que a su vez elaboró la lista que se sometió a aprobación del Consejo.

Se optó por premiar con la exclusión de la misma a aquellos territorios y países que se hubieran comprometido al cumplimiento de los criterios en un periodo de tiempo concreto. De manera que en realidad se confeccionaron 2 listas, la de territorios no cooperativos (lista negra) y la de aquellos que se habían comprometido a hacer las reformas necesarias para cumplir en una fecha concreta (lista gris)⁸.

La lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales finalmente fue aprobada por el Consejo de la UE, el 5 de diciembre de 2017⁹ en su Anexo I e inicialmente estuvo compuesta por 17 jurisdicciones.

En el Anexo II aparecieron otras 47 que formalmente no lo eran pero que tenían cierto riesgo de entrar en el Anexo I en un futuro inmediato. Conformaban la lista gris. Estaban en régimen de vigilancia por el compromiso adquirido de reformar su ordenamiento para cumplir con los criterios de la UE para finales de 2018, o en el caso de los países en vías desarrollo sin centros financieros, para 2019¹⁰;

⁸ En la reunión del Código de Conducta de 13 de septiembre de 2019 se acordó pedir sistemáticamente el consentimiento de las jurisdicciones para publicar sus cartas de compromiso para modificar/abolir medidas perjudiciales identificadas. Informe del Grupo Código de Conducta al Consejo Documento 14114/19, de 25 de noviembre de 2019.

⁹ Publicada en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

¹⁰ Otras 8 afectadas por huracanes, se les concedió más tiempo para subsanar deficiencias detectadas.

plazos que posteriormente se han ampliado para algunas jurisdicciones que, a pesar de sus esfuerzos manifiestos, no llegaron a adoptar la totalidad de las medidas por causas razonables, como una reforma constitucional o el COVID-19, entre otras¹¹.

Desde entonces la lista se actualizó numerosas veces en 2018 y 2019¹², si bien según lo acordado por el Consejo en sus Conclusiones de 12 de marzo de 2019, a partir de 2020, como máximo, habría 2 revisiones anuales.

Así, tras las 2 de 2020 y otra más en febrero de 2021, el 5 de octubre de 2021 el Consejo de la UE publicó una nueva actualización de la lista negra, que estaba formada por 9 territorios: Samoa Americana, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu (Anexo I).

Siguiendo la estructura original, también contemplaba una lista gris, integrada por 16 territorios: Turquía, Botswana, Anguila, Barbados, Dominica, Seychelles, Tailandia, Eswatini, Jordania, Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar, Uruguay, Jamaica y Jordania, Macedonia del norte (Anexo II).

Llama poderosamente la atención que no haya en la lista negra ninguna jurisdicción de la red de territorios de ultramar y dependencias de la Corona británica, pese a que ocupan los primeros puestos del índice de paraísos fiscales corporativos 2021 y del índice de secreto financiero 2020, elaborados por la Red para la Justicia Fiscal (*Tax Justice Network*). Inevitablemente surgen sospechas de injerencias políticas en el proceso.

En cualquier caso, la existencia de compromisos que pueden incumplirse, de la aprobación de nuevos regímenes de riesgo, de nuevos

¹¹ Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 12 de marzo de 2019, publicadas en el DOUE de 26 de marzo de 2019; Conclusiones del Consejo de la UE, de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 18 de febrero y publicadas en el DOUE del 27 de febrero de 2020.

¹² Desde la publicación de la lista por primera vez el 5 de diciembre de 2017, se revisó el 23 de enero de 2018, 13 de marzo de 2018, 25 de mayo de 2018, 2 de octubre de 2018, 6 de noviembre de 2018, 4 de diciembre de 2018, 12 de marzo de 2019, 22 de mayo de 2019, 14 de junio de 2019, 17 de octubre de 2019, 8 de noviembre de 2019 y 5 de diciembre de 2019.

criterios o subcriterios, junto con el carácter dinámico y continuo de las evaluaciones, hace que la composición de la lista sea cambiante, con entradas y salidas en cada revisión, por lo que cuando el lector compruebe los países y territorios que la integran, posiblemente hayan cambiado; y quizás algunos de esos territorios que echamos en falta, formen parte de la misma.

En todo caso, la inclusión en la lista de cada jurisdicción es motivada, comunicando expresamente las causas y recomendaciones que se espera que adopten para excluirla en una futura revisión. De hecho, la publicación y las sucesivas actualizaciones de la lista en el DOUE no se han limitado a una enumeración de jurisdicciones no cooperativas, sino que además han explicado para cada una cuál o cuáles de los criterios exigidos por la UE incumplían. Con ello se motiva su inclusión y, simultáneamente, se les indica qué deben corregir para salir de ella.

Figurarán en ella hasta que respondan a los criterios de la UE, siendo necesario que implementen las recomendaciones efectuadas. En este sentido y de cara a la siguiente revisión, el Grupo Código de Conducta mantiene contacto con cada jurisdicción para conocer el grado de implementación de las recomendaciones; e igualmente valora el cumplimiento efectivo de los compromisos de aquellas que entraron en la lista gris.

Cabe destacar la compatibilidad de la lista de la UE con la lista de jurisdicciones no cooperativas (o paraísos fiscales) de los Estados miembros en el caso de que la tengan, como ocurre en España. Ambas listas conviven jurídicamente. Los Estados miembros pueden seguir manteniendo la suya, con las medidas defensivas nacionales previstas para las jurisdicciones que la integren; si bien, podrán también recurrir a la lista de la UE para establecimiento de éstas u otras disposiciones.

De hecho, salvo que la normativa interna se refiera expresamente a la lista de la UE, debemos entender que cualquier referencia a jurisdicciones no cooperativas que encontremos en nuestra regulación corresponderá a la lista indicada en la DA 1ª de la Ley 36/2006, que hasta nueva actualización, se remite a la contenida en el RD 1080/1991.

El Consejo de la UE pide que el alcance de las listas nacionales sea más amplio que el de la lista de la UE, guardando silencio sobre la posibilidad de que un país o territorio que forma parte de la lista de

la UE no sea incluido en la lista nacional¹³, como ocurre en la lista española, que no contempla algunas de las jurisdicciones incluidas en la lista de la UE de 5 de octubre de 2021¹⁴.

En cualquier caso debemos recordar que las Conclusiones del Consejo fijan su posición política pero que por sí solas consideradas no tienen efectos jurídicos, sin perjuicio de que a partir de ellas puedan surgir propuestas normativas que acaben teniéndolos.

3. MEDIDAS DEFENSIVAS

Las listas tienen un carácter instrumental. Los efectos jurídicos de formar parte de ellas dependerán de las medidas defensivas que la propia UE y los Estados miembros decidan adoptar en cada momento, lo que determinará el grado de presión que se ejercerá sobre sus integrantes para que abandonen las prácticas perniciosas, practiquen una competencia fiscal justa y salgan de la misma.

Esas medidas defensivas se convierten en elemento disuasorio y en un mecanismo de protección para combatir normativas y prácticas que favorecen el fraude y la elusión. Por ello deben ser eficientes, pero también proporcionadas en su configuración, como cualquier otra disposición antifraude o antielusión.

La UE utiliza su lista para proyectar medidas defensivas a escala comunitaria, de naturaleza fiscal y no fiscal. Por un lado, condicionando los acuerdos internacionales con terceros países y regiones al establecimiento de una cláusula de buena gobernanza fiscal, como de forma reiterada lo viene solicitando el Parlamento Europeo¹⁵. En este sentido, en mayo de 2018, el Consejo aprobó el texto vigente y confirmó que dicha redacción debería incluirse en todos los acuer-

¹³ Anexo de las Conclusiones del Consejo de 8 de noviembre de 2016 sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, publicado en el DOUE el 10 de diciembre de 2016; Conclusiones del Consejo de la UE sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

¹⁴ Guam, Palaos y Samoa.

¹⁵ Resolución del Parlamento Europeo sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales, de 26 de marzo de 2019.

dos internacionales pertinentes, estableciendo como elementos fundamentales las normas mundiales sobre transparencia e intercambio de información, equidad tributaria y las normas contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficio¹⁶.

Por otro, vincula la financiación y ayuda al desarrollo, al cumplimiento de los criterios y, por tanto, a que el país o territorio en cuestión no forme parte de ella. Así, existen varias normas comunitarias que utilizan la exclusión de la lista de la UE como condicionante. No es posible canalizar a través de entidades de países incluidos en ella fondos de la UE, como el Fondo Europeo de Desarrollo Sostenible (FEDS), el Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas (FEIE), el mandato de préstamo exterior (MPE) o el marco general de la titulización¹⁷.

Estas normas previsiblemente se ampliarán a tenor del mandato al Grupo Código de Conducta para que continúe estudiando otras medidas defensivas a nivel europeo¹⁸.

¹⁶ Las Conclusiones del Consejo sobre la disposición normalizada de la UE sobre buena gobernanza en el ámbito fiscal para acuerdos con terceros países, publicadas en el DOUE el 6 de junio de 2018, establecen: “4. Reconoce por tanto la necesidad de incluir la disposición actualizada sobre buena gobernanza en el ámbito fiscal en los acuerdos pertinentes que hayan de celebrar la Unión y sus Estados miembros, sin perjuicio de sus competencias respectivas, con terceros países, y considera adecuado a este respecto el siguiente texto: Las partes reconocen los principios de buena gobernanza en el ámbito fiscal, como por ejemplo las normas mundiales sobre transparencia e intercambio de información, equidad tributaria y las normas mínimas contra la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, y se comprometen a aplicarlos. Las Partes promoverán la buena gobernanza en el ámbito fiscal, mejorarán la cooperación internacional en el ámbito fiscal y facilitarán la recaudación de los ingresos fiscales legítimo”.

¹⁷ Art. 22 del Reglamento (UE) 2017/1601 por el que se establece el Fondo Europeo de Desarrollo Sostenible (FEDS), la Garantía del FEDS y el Fondo de Garantía del FEDS; Considerando 18 del Reglamento (UE) 2017/2402 que establece un marco general para la titulización; Considerando 29 y art. 1 del Reglamento (UE) 2017/2396 sobre el Fondo Europeo para Inversiones Estratégicas; Considerando 21 y art. 13 de la Decisión (UE) 2018/412 que concede al Banco Europeo de Inversiones una garantía de la UE frente a las pérdidas que se deriven de operaciones de financiación en favor Proyectos inversión fuera UE; Considerando 149 y art. 155 del Reglamento 2018/1046 (UE) sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la UE.

¹⁸ Conclusiones del Consejo de 8 de noviembre de 2016 sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios

El Consejo también recomienda a los Estados miembros que utilicen la lista de la UE para aplicar medidas defensivas nacionales similares a las anteriores y, además, otras de naturaleza fiscal. Entiende que dado que estas últimas han de ser compatibles con los ordenamientos internos, su aplicación es competencia de estos, si bien enumera ocho grupos de medidas fiscales que los Estados miembros podrían adoptar¹⁹.

Para garantizar una actuación coordinada, invita a los Estados a que apliquen al menos una de las siguientes medidas:

- a) Mayor control de transacciones con sujetos vinculados a jurisdicciones de la lista.
- b) Mayor riesgo de inspección de contribuyentes acogidos a los regímenes fiscales perjudiciales.
- c) Mayor riesgo de inspección de los contribuyentes que utilicen estructuras o dispositivos en los que intervengan los países y territorios de la lista.

Además, para profundizar en esa coordinación, los Estados miembros se comprometieron a utilizar la lista de la UE para la aplicación de, como mínimo, una de las cuatro medidas legislativas siguientes:

- a) No deducibilidad de los gastos realizados en un país o territorio de la lista
- b) Normas sobre las sociedades extranjeras controladas (SEC), con el fin de limitar la tributación diferida artificialmente a entidades extraterritoriales de baja tributación

no cooperadores a efectos fiscales, publicado en el DO UE el 10 de diciembre de 2016; Conclusiones del Consejo de la UE sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

¹⁹ a) no deducibilidad de costes; b) normas sobre sociedades extranjeras controladas (SEC); c) medidas de retención fiscal en origen; d) limitación de la exención de las participaciones; e) cláusula de inversión; f) inversión de la carga de la prueba; g) requisitos de documentación especiales; h) obligatoriedad de que los intermediarios fiscales notifiquen los regímenes tributarios específicos aplicables a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal. Anexo III de las Conclusiones del Consejo de la UE sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

- c) Medidas de retención a cuenta, para luchar contra las exenciones o devoluciones indebidas
- d) Limitación de la exención fiscal de las participaciones en relación con los dividendos de los accionistas²⁰.

Estas medidas defensivas se encuentran en el ordenamiento español, pero con referencias a la lista española de jurisdicciones no cooperativas. Aunque la lista española es más numerosa que la de la UE, e incluye a la mayoría de los países y territorios que integran ésta, hay alguno que no está, lo que invita al legislador nacional a realizar una reforma si desea cumplir con este compromiso.

En realidad, la lista europea, por ahora, no tiene demasiadas referencias en el ordenamiento español. Las que hay, están enmarcadas en el ámbito de la asistencia mutua y proceden de la transposición interna de Directivas comunitarias.

Hay una referencia indirecta en la DA 23^a LGT que transpuso la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6), que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Exige a los intermediarios y a los obligados tributarios interesados que suministren información de determinadas operaciones —mecanismos transfronterizos—, en las que se da alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva, entre ellas, que participen sociedades residentes en jurisdicciones no cooperativas según la lista de la UE.

Por otro lado, el 1 de junio de 2021 se alcanzó un acuerdo del Consejo y del Parlamento europeo para aprobar una propuesta de Directiva sobre la divulgación de información relativa al impuesto de sociedades por parte de determinadas empresas y sucursales, conocida comúnmente como la Directiva sobre la publicación de información desglosada por país. La directiva, que, tras el acuerdo político, estaría pendiente de su aprobación formal, exige a las multinacionales cuyos ingresos consolidados totales superen los 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios fiscales consecutivos, con

²⁰ Conclusiones del Consejo de la UE, de 5 de diciembre de 2019.

independencia de que tengan su sede en la UE o fuera de ella, que divulguen públicamente información relativa al impuesto de sociedades en cada Estado miembro, así como en cada uno de los países o territorios incluidos en la lista negra de la UE o que figuren durante dos años consecutivos en la lista gris (anexo II); mientras que los datos del resto de países los podrán publicar de forma agregada. Lógicamente, una vez aprobada la Directiva, deberá ser transpuesta al ordenamiento interno y, nuevamente, se utilizaría la lista de la UE como referente.

4. CRITERIOS PARA CONFORMAR LA LISTA DE LA UE. PRINCIPIOS DE BUENA GOBERNANZA

A finales de 2012 la Comisión publicó su “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”²¹. La Comunicación iba acompañada por una Recomendación sobre las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal²², que fue aprobada en mayo de 2013 por el Consejo de la UE. En ella se recomendaba a los Estados miembros que empleasen los siguientes criterios en la confección de sus listas: transparencia, intercambio de información y competencia leal en materia fiscal al evaluar los regímenes tributarios de terceros países.

Sin embargo, los acontecimientos acaecidos desde entonces, en concreto el compromiso internacional del intercambio automático de información de cuentas financieras y el Proyecto BEPS, hicieron necesario la reformulación de aquellas normas de buena gobernanza, ampliando su alcance.

Por eso, cuando a principio de 2016 la Comisión publicó su Comunicación “Estrategia exterior para una imposición efectiva”, en su Anexo I estableció nuevos criterios que sometió a consideración del Consejo²³.

²¹ COM (2012) 722, de 6 de diciembre de 2012.

²² C (2012) 8805 final, de 12 de diciembre de 2012.

²³ Comisión “Estrategia exterior para una imposición efectiva” COM (2016) 24 final, de 28 de enero de 2016.

Sufrieron algunas modificaciones y los principios de buena gobernanza fiscal se convirtieron en los 3 criterios para examinar países y territorios y confeccionar la lista, recogidos en el Anexo de las Conclusiones del Consejo de la UE, el 8 de noviembre de 2016: Transparencia fiscal, equidad fiscal y cumplimiento de las normas mínimas del Proyecto BEPS²⁴.

Se requiere cumplir con los 3 criterios para quedar excluido de la lista de la UE y cada uno de ellos incluye, a su vez, varios subcriterios.

En su formulación se han tenido muy presentes los trabajos del Foro Global de transparencia e intercambio de información y del Proyecto BEPS, existiendo una coordinación de la UE con estas instituciones y con las normas internacionales que emanan de ellas.

Fruto de esa coordinación y de los trabajos técnicos de las instituciones comunitarias, en revisiones sucesivas de la lista han sido aclarados y matizados por el propio Consejo de la UE, siendo especialmente relevantes sus Conclusiones del 5 de diciembre de 2017²⁵.

4.1. Transparencia

El primer criterio contiene 3 subcriterios vigentes que indican si se alcanza el grado de transparencia. También se formula a futuro un cuarto.

Hasta el 30 de junio de 2019 la UE entendía que un país o territorio sería transparente cuando cumpliera con al menos dos de los tres subcriterios en vigor; con una excepción, aquellos casos en los que el Foro Global lo calificase como “no conforme” en el intercambio de información rogado. Esta calificación supondría que fuese considerada como una jurisdicción que no supera el test de transparencia, aun cuando cumpliera con los otros dos subcriterios. Con ello, La UE se alineó con el estándar de transparencia fijado en 2016 por el G20, la OCDE y el Foro Global.

Sin embargo, una vez puesto en marcha el intercambio automático de información de cuentas financieras y comenzado el proceso de evaluación por el Foro Global, la UE ha endurecido las condiciones,

²⁴ Publicadas en el DOUE de 10 de diciembre de 2016.

²⁵ Publicadas en el DOUE de 19 de diciembre de 2017.

de manera que a partir del 1 de julio de 2019, exige que cualquier país o territorio cumpla con los tres subcriterios (1.1, 1.2 y 1.3) para considerar cumplido el criterio de transparencia fiscal.

Subcriterio 1.1. Intercambio automático de información. Debe haber obtenido una calificación “Conforme” o “Conforme en gran medida” por el Foro Global de transparencia e intercambio de información.

Debe disponer de mecanismos que le permitan intercambiar información bien mediante la firma del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes o a través de acuerdos bilaterales, y proceder al intercambio efectivo con todos los Estados miembros de la UE²⁶.

Por otro lado, los países en desarrollo sin un centro financiero no tienen que cumplir con este criterio, al menos momentáneamente, considerándose las limitaciones de capacidad que tienen.

Subcriterio 1.2. Intercambio previa petición. Debe haber obtenido una calificación “Conforme” o “Conforme en gran medida” por el Foro Global de transparencia e intercambio de información²⁷.

Respecto a los países en desarrollo sin centros financieros que tengan inicialmente una de estas 2 calificaciones y la empeoren posteriormente, pasando a “parcialmente conforme”, temporalmente podrán quedar fuera de la lista si se comprometen a subsanar las deficiencias detectadas y solicitar una revisión suplementaria del Foro Global en el plazo de 18 meses para mejorar calificación. Si el Grupo del Código de Conducta entiende que hay un compromiso suficiente —nivel político elevado—, permanecerían fuera de la lista negra (Anexo I), pero se incluirían en la lista gris (Anexo II), a la espera del resultado de la revisión suplementaria. Esta regla, sin embargo, no resulta aplicable a aquellas que hayan obtenido una calificación de “no conforme”²⁸.

²⁶ Subcriterio aclarado indirectamente en las Conclusiones del Consejo de la UE, aprobadas el 18 de febrero y publicadas en el DOUE del 27 de febrero de 2020.

²⁷ Desarrollo de este subcriterio en el Informe del Grupo Código de Conducta al Consejo de la UE Documento 14114/19, de 25 de noviembre de 2019.

²⁸ Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales de 18 de febrero de 2020 y publicadas en el DOUE del 27 de febrero de 2020.

El resto de jurisdicciones, cuando empeoren su calificación previa pasando a “parcialmente conforme”, se incorporaran a la lista negra (Anexo I) si bien podrán salir cuando el Foro Global le haya concedido una revisión suplementaria, pasando entonces a la lista gris (Anexo II) hasta que se obtenga el resultado de la misma.

Apuntemos que la concesión de la revisión suplementaria por parte del Foro Global sólo es posible una vez que la jurisdicción en cuestión haya tomado medidas suficientes para mejorar su calificación general o para abordar el elemento esencial deficiente.

Subcriterio 1.3. Que esté en vigor el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE en su versión modificada o una red de mecanismos de intercambio de información, tanto previa petición como automático, que abarque a todos los Estados miembros de la UE.

En la actualización de la lista efectuada en octubre de 2021 a algún país en desarrollo sin centros financieros (Tailandia), que ha realizado progresos notables en el cumplimiento de sus compromisos, se le ha concedido una ampliación de plazo para que firme el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, y hasta el 31 de diciembre de 2021 para que lo ratifique²⁹.

Subcriterio aplicable en el futuro 1.4.: Teniendo en cuenta la iniciativa del Foro Global de intercambiar en el futuro a escala internacional información sobre la titularidad real —personas jurídicas, fidecomisos, trust y figuras análogas—, este aspecto se integrará más adelante como cuarto subcriterio de transparencia.

4.2. Equidad fiscal

Si bien en un principio el Código de Conducta se elaboró como un instrumento para regular la competencia fiscal interna en la UE, su alcance se amplió en 2016, utilizándolo como referencia en este

²⁹ El Subcriterio, aclarado en el Anexo VI de las Conclusiones del Consejo de la UE aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017, indica que se puede otorgar una prórroga por consenso del Grupo del Código de Conducta en casos debidamente justificados.

segundo criterio de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores, estando formado a su vez por 2 subcriterios:

Subcriterio 2.1. No aplicar medidas fiscales preferentes que pudieran considerarse perniciosas con arreglo a los criterios establecidos en el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas

Pese a que utiliza la expresión “medidas fiscales preferentes”, hasta ahora se ha equiparado con “régimenes fiscales preferentes”, de manera que la lista de la UE establece un subcriterio que permite introducir a un país o territorio si tiene alguno.

Para delimitarlos acude a la letra B del Código de Conducta que considera potencialmente perniciosas las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate; lo que puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.

Establece como criterio de entrada la baja o nula tributación que ofrece el régimen fiscal en relación a la tributación general en el impuesto en esa jurisdicción. Pero por sí solo considerado resulta insuficiente, de manera que para evaluar el carácter pernicioso de dichas medidas, la letra B del Código de Conducta indica que se tendrá en cuenta, entre otros aspectos:

- 1) Régimen compartimentado o estanco (*ring-fencing 1*): si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes
- 2) Régimen compartimentado o estanco (*ring-fencing 2*): si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base imponible interior.

Así, en el caso de estos 2 factores de estanqueidad se requiere que haya un acotamiento, jurídico o de hecho, de las ventajas. El acotamiento jurídico se produce cuando las disposiciones legales y reglamentarias que rigen el establecimiento y funcionamiento de las empresas en un país conceden ventajas solo a los no residentes; mientras que en el acotamiento de hecho la ventaja no se concede explícitamente, si bien prácticamente solo los no residentes se benefician de ella.

- 3) Si las ventajas fiscales se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado.

La “actividad económica real” se refiere a la naturaleza de la actividad que se beneficia de la imposición nula; mientras que la “presencia económica sustancial” se corresponde con la manifestación en la práctica de la actividad que se beneficia de aquella. Así, teniendo en cuenta las características de la industria/sector en cuestión habría que valorar si hay una relación adecuada entre el número de empleados, el volumen de gastos, las oficinas y locales físicos, y las inversiones u otro tipo de actividades pertinentes que vayan a realizarse en el territorio y los beneficios exentos o sometidos a una tributación menor³⁰.

También habría que tener presente la capacidad administrativa para investigar si se da esa actividad económica real y para intercambiar información al respecto; incluso si se prevén sanciones por incumplimiento de los requisitos sobre actividad económica real o presencia económica sustancial.

- 4) Si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE en materia de precios de transferencia y de distribución de beneficios.
- 5) Ausencia de transparencia. Si las medidas fiscales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin suficiente transparencia, como ocurre con algunos *tax rulings* o con la ausencia de mecanismos de inspección efectivos.

Estos factores no se aplican de forma literal. Se ha dado alguna situación en las que pese a constatar la presencia del requisito de entrada y de alguno de los factores indicados, los efectos económicos del régimen preferencial eran irrelevantes y el Grupo del Código de

³⁰ Anexo VII de las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2017/C 438/04), aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

Conducta decidió que no debía ser calificado como perjudicial en ese momento³¹.

En cualquier caso, el criterio de entrada y estos factores son también la base de los trabajos del Grupo del Código de Conducta en relación a los regímenes fiscales perjudiciales fuera de la UE.

Por otro lado, esta delimitación por factores debe ir acompañada de una visión suficientemente amplia a fin de reflejar todos los riesgos de elusión y fraude. Así, en 2019 los Estados miembros decidieron considerar ciertas exenciones fiscales amplias que podrían plantear el mismo riesgo que los regímenes fiscales preferenciales y considerarlas una práctica perniciosa

Como podemos apreciar, la delimitación de los regímenes fiscales perjudiciales para la UE es similar a la que realiza la OCDE. Comparte factores de identificación. La baja o nula tributación en relación a la tributación general en el impuesto en esa jurisdicción como factor de entrada y un grupo de factores similares de los que alguno debe estar presente, como la falta de transparencia, el carácter compartimentado o estanco (*ring-fencing*) del régimen en relación a la economía del territorio y la exigencia de que haya una actividad sustancial en éste.

Sin embargo, de momento sigue habiendo algunas divergencias, quizás menores, pero que hacen que no podamos considerar que hay plena coincidencia entre las 2 delimitaciones. Diferencias como la selección de territorios sometidos a evaluación; o como la exigencia de algún factor a tener en cuenta para la UE, degradado para la OCDE a elemento aclaratorio del resto de factores, en concreto las normas acordadas por la propia OCDE en materia de precios de transferencia y distribución de beneficios; la equiparación de ciertas exenciones

³¹ Sobre el análisis del criterio de entrada y de los 5 factores indicados, consúltese el doc. 14039/98, de 11 de diciembre de 1998, “Code of Conduct (Business Taxation) - Interpretation of Criteria”, así como ulteriores actualizaciones. Disponible en: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8602-2020-REV-1/en/pdf>.

Sobre los trabajos del Grupo del Código de Conducta, doctrinalmente también es recomendable MARTIJN F. NOUWEN “Inside the eu code of conduct group: 20 years of tackling harmful tax competition” Thesis submitted to the Amsterdam Law School of the University of Amsterdam, the Netherlands, 11 June 2020.

generales a regímenes fiscales potencialmente perniciosos; la interpretación que hacen de ellos las distintas instituciones; y la variación de enfoque en relación al riesgo que suponen para la recaudación, europea o global.

En todo caso, la UE tiene presente los regímenes fiscales evaluados y las calificaciones recibidas en el Proyecto BEPS de la OCDE, a la hora de realizar las suyas³².

Subcriterio 2.2. El país o territorio no deberá facilitar la existencia de estructuras o mecanismos extraterritoriales destinados a atraer beneficios que no reflejen una actividad económica real realizada en el país o territorio.

Resulta aplicable cuando el territorio no tiene un impuesto sobre sociedades o bien, si lo tiene, prevé un tipo impositivo nominal nulo o casi nulo, impidiendo que entre en juego el primer subcriterio de equidad.

El primer subcriterio de equidad coincide con el ámbito de aplicación de la letra B del Código de Conducta, que no resultaría aplicable porque no se cumple con el requisito de entrada³³, esto es, que estemos ante una medida preferencial que implique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado que la apruebe.

La UE, en armonía con la OCDE, consideró que para que una medida preferencial sea perniciosa debía ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país y, por tanto, si en éste no existe una figura impositiva que grave el beneficio de las sociedades, ese condicionante no se cumple y no puede considerarse como régimen preferencial³⁴.

³² Los resultados se muestran periódicamente en documentos que publica el Consejo. Al respecto, consúltese el Documento del Consejo de la UE 7915/21, de 16 de abril de 2021, “Resumen de los regímenes fiscales preferenciales y otras medidas examinadas por el Grupo del Código de Conducta bajo los criterios de la lista de la UE 2.1 y 2.2”.

³³ Conclusiones del Consejo de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal. Anexo I Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estado miembros, elativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

³⁴ Informe OCDE 1998, págs. 19-20; También en el Informe OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and

Ahora bien, si el Código de Conducta exige a los regímenes preferenciales que cumplan con el requisito de actividad económica real/sustancial en el territorio —tercer factor— para evitar una competencia fiscal perniciosa, esta exigencia debe extenderse también a los territorios que no establecen un impuesto sobre sociedades, o en su caso es meramente nominal, en línea a como lo ha hecho la Acción 5 del Proyecto BEPS.

Si no se les exigiera, se incentivaría que las jurisdicciones con un impuesto bajo lo eliminaran para quedar excluidos del primer subcriterio de equidad. Sin impuesto dejarían de tener un régimen fiscal preferencial. De esta forma, no se verían obligados a cumplir con el requisito de actividad económica real/sustancial en el territorio y resultarían, incluso, más atractivos para llevar a cabo prácticas perniciosas.

Este marco legal puede influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial y por ello, de forma análoga al primer subcriterio, el Consejo establece como puerta de entrada en éste que la jurisdicción no contemple un impuesto sobre sociedades o, en su caso, aplique un tipo impositivo nominal nulo o casi nulo.

Constado este requisito de entrada, considera que además del tercer factor, deben tenerse en cuenta el resto de factores de la letra B del Código de Conducta —estanqueidad, principios OCDE en materia de precios de transferencia y distribución de beneficios y falta de transparencia—, expuestos previamente en el primer subcriterio de equidad, para valorar si el marco legal es pernicioso o no, aclarando sucintamente como aplicarlos por analogía³⁵.

Así, en el caso de los dos factores de estanqueidad, habría que observar si el marco jurídico acota la imposición nula o casi nula u otra ventaja no fiscal a empresas de no residentes o que realicen actividades desconectadas del mercado nacional³⁶; o si en la práctica todos

Substance, Action 5” 2015 Final Report, (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), pág. 21.

³⁵ Anexo VII de las Conclusiones del Consejo de la UE aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

³⁶ Por ejemplo, si un país o territorio otorga nula o casi nula tributación a una empresa únicamente si se abstiene de realizar actividades en la economía local; o únicamente en la medida en la que dichas actividades dependen de una licencia

los beneficiarios de esa imposición nula o casi nula son no residentes (incluidas las empresas nacionales con participación extranjera).

Respecto al cuarto factor, el Consejo entiende necesario que se sigan los principios acordados en la OCDE o normas contables similares para determinar los beneficios, especialmente en materia de consolidación a fin de evitar asignar los beneficios generados en otros lugares a países o territorios con nula imposición. Además, entiendo deben tomar las medidas oportunas para ofrecer información a otros Estados para que puedan ejercer sus derechos impositivos, como por ejemplo a través de informes país por país, aunque esta última exigencia ya viene impuesta por subcriterio 3.2 de la lista de la UE, reiterándose.

A través del factor 5 indica que se debe valorar si el establecimiento o creación de una empresa en un territorio de nula o baja tributación carece de la suficiente transparencia, como en casos en los que pueda otorgarse con carácter discrecional.

Aunque tal y como está formulado este segundo subcriterio de equidad, el principal protagonista es el tercer factor, esto es, que no haya una actividad económica real ni presencia económica sustancial en el territorio³⁷.

La posibilidad de constituir una sociedad que no realiza una actividad económica real en un territorio, individualmente considerada, no supone en sí misma una práctica fiscal perniciosa. Como tampoco lo supone, individualmente considerado, el criterio de entrada, esto es que no establezca el impuesto sobre sociedades o, en caso de hacerlo, aplique un tipo impositivo nominal nulo o casi nulo. Es la conjunción de ambos factores lo que provocaría que el marco legal fuese fiscalmente pernicioso.

Desde 2018 se amplió el marco de la Acción 5 del proyecto BEPS³⁸, dirigiéndose tanto a los regímenes preferenciales como a los

de actividad específica; o únicamente en la medida en que las actividades las realizan no residentes.

³⁷ Anexo VII de las Conclusiones del Consejo de la UE aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

³⁸ “Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del

territorios que carecen del impuesto sobre sociedades, de tal manera que las actividades móviles de las multinacionales quedan desde entonces sometidas a un mismo estándar mínimo con independencia de que les corresponda tributar en unos u otros³⁹. En términos similares desde 2016 el Consejo de la UE lo exige, con matices propios, como criterio para la posible inclusión de un territorio en la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE, a través del segundo supuesto de equidad fiscal⁴⁰.

De hecho, en junio 2019 hubo un diálogo entre el Foro de Competencia fiscal perjudicial de la OCDE y el Grupo del Código de Conducta de la UE para una posible alineación de ambas reglas con vistas a establecer una única norma mundial en este ámbito. Pese a las amplias similitudes entre ambas, sigue habiendo alguna diferencia menor, como en relación a los fondos de inversión colectiva⁴¹.

Sin embargo, esto no impide que exista una coordinación con los trabajos del Foro Global y que sus calificaciones sean tenidas en cuenta por la UE.

4.3. Mínimos estándares del Proyecto BEPS de la OCDE

Consta de un criterio inicial y un criterio a futuro, de implementación progresiva, que ya está siendo exigido.

marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente”. Informe OCDE 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”.

³⁹ Informe OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”; y también Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

⁴⁰ Anexo de las Conclusiones del Consejo sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, publicado en el DOUE el 10 de diciembre de 2016; Anexo VII de las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOCE el 19 de diciembre de 2017.

⁴¹ Informe del Grupo Código de Conducta al Consejo Documento 14114/19, de 25 de noviembre de 2019.

Subcriterio 3.1. Que un país o territorio se haya comprometido a adoptar y aplicar de manera sistemática los estándares mínimos del Proyecto BEPS de la OCDE.

Subcriterio 3.2. El país o territorio debe ser objeto de una evaluación positiva en relación con la aplicación efectiva de los estándares mínimos del Proyecto BEPS de la OCDE.

Este criterio se ha implantado una vez que han finalizado los exámenes de los estándares mínimos acordados en el contexto del Marco Inclusivo del Proyecto BEPS, de manera que como ya se disponen de calificaciones, se viene aplicando.

El Proyecto BEPS contiene 15 Acciones pero exige imperativamente que se cumplan al menos los mínimos estándares: Acción 5 para combatir las prácticas fiscales perjudiciales, Acción 6 para evitar el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición, Acción 13 sobre información país por país en materia de precios de transferencia para mejorar la transparencia fiscal y Acción 14 sobre mejora de los mecanismos que tienen las Administraciones tributarias para eliminar la doble imposición⁴².

Dentro de cada una se acuerdan medidas a implementar que son objeto de un proceso de revisión por pares que evalúa a cada miembro y, en su caso, le realiza recomendaciones.

Así ocurre con el estándar mínimo de la Acción 13, el informe por país, que establece que las multinacionales informen anualmente sobre sus actividades en cada uno de los países en los que hacen negocios, cuya primera revisión global del grado de cumplimiento se publicó en octubre de 2020 y que el Consejo indicó que debía tenerse en cuenta⁴³.

También con las exigencias de la Acción 5, si bien algunas de ellas son evaluadas a nivel europeo mediante el criterio de equidad, como la detección de regímenes fiscales perjudiciales o de territorios de nula

⁴² Consúltese el Capítulo II.

⁴³ Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 12 de marzo de 2019, publicada en el DOUE de 26 de marzo de 2019. Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales de 18 de febrero de 2020, publicada en el DOUE del 27 de febrero de 2020.

o casi nula tributación que no exijan el requisito de actividad sustancial en el territorio.

En cierta forma se produce un cierto solapamiento, un doble filtro para estar fuera de lista de la UE. Podría decirse que se les exige que cumplan con el criterio estrictamente Europeo, el de equidad fiscal (2), y por remisión también con el que establece la OCDE a través del Proyecto BEPS (3).

En definitiva, la UE se remite a las calificaciones que reciban los países y territorios en relación a los mínimos estándares del Proyecto BEPS. Entendemos que debe obtener una calificación positiva en relación a todas las normas mínimas, siendo suficiente el incumplimiento de una para incluirlo en la lista.

5. CONCLUSIONES

Primera. La formulación de los principios de buena gobernanza fiscal —transparencia, equidad fiscal y cumplimiento de los mínimos estándares del Proyecto BEPS—, su establecimiento como criterios a tener en cuenta en la elaboración de la lista de jurisdicciones no cooperativas y la actualización periódica de ésta, es una iniciativa europea necesaria y loable para combatir el fraude y la elusión fiscal.

Sin embargo, aunque ha tenido efectos positivos⁴⁴, su efectividad ha quedado en entredicho por el propio Parlamento europeo y por diversos estudios de instituciones externas, evidenciando que su potencial no se ha explotado adecuadamente y que se podrían haber obtenido mucho mejores resultados si se corrigieran algunos defectos observados⁴⁵.

⁴⁴ Según el Consejo, como respuesta directa al proceso de elaboración de la lista de la UE, se habían eliminado más de 130 regímenes fiscales perniciosos a nivel mundial. Documento del Consejo de la UE 7915/21, de 16 de abril de 2021, “Resumen de los regímenes fiscales preferenciales y otras medidas examinadas por el Grupo del Código de Conducta bajo los criterios de la lista de la UE 2.1 y 2.2”.

⁴⁵ Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021, sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales (2020/2863 RSP); TAX JUSTICE NETWORK, GLOBAL ALLIANCE FOR TAX JUSTICE Y PUBLIC SERVICES INTERNATIONAL Informe “El Estado de la Justicia Fiscal: 2020. La justicia fiscal

Segunda. Para dotar de legitimidad al proceso y conseguir mejores resultados es necesario que se eviten discriminaciones y que se trate a todas las jurisdicciones por igual, utilizando los mismos criterios en el marco de un proceso de evaluación transparente, objetivo y de alcance amplio, ajeno a presiones e intereses políticos.

Uno de los defectos que se han constado es el limitado alcance de jurisdicciones evaluables. Solo 95, excluyendo a los Estados miembros y a países pobres. Se decidió excluir a los países menos desarrollados del proceso de elaboración de la lista de la UE debido a su limitada capacidad para cumplir los criterios dentro de los plazos requeridos. Sin embargo, la facilidad con la que fluye la información y el capital financiero actualmente hace que sea necesario cubrir todas las zonas de riesgo, incluyendo a éstos.

Por otro lado, resulta inadmisibles que la UE exija unos criterios a los territorios terceros diferentes a los que exige a los Estados miembros. En la segunda ronda de evaluaciones del Foro Global de transparencia, Malta empeoró su calificación en relación al intercambio de información previa petición; mientras que en la primera ronda cumplía en gran medida con el estándar, en la segunda obtuvo una calificación cumplimiento parcial. Con esta calificación, un territorio tercero formaría parte de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas, activándose los mecanismos de defensa. Sin embargo, un Estado miembro, no.

Los Estados miembros deben someterse a evaluación bajo los mismos criterios y, en caso de no superarlos, ser destinatarios de medidas defensivas análogas y proporcionadas mientras no los cumplan. Si se siguen evaluando a través del Código de Conducta, éste debe reformarse para equiparlos; o bien pueden integrarse directamente en los territorios sometidos a evaluación, ampliando el alcance de la selección.

Tercera. Resulta paradójico que siendo la falta de transparencia uno de los criterios a tener en cuenta para integrar en la lista de la UE a un país o territorio como no cooperativo, ésta sea otro de los gran-

en tiempos de COVID-19”, noviembre de 2020; COBHAM, A. Y LIPS W. publicaron el informe “Paradise lost. Who will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?” el 27 de noviembre de 2017, entre otros.

des defectos que se ha achacado al procedimiento y elaboración de la misma por parte del Grupo Código de Conducta, siendo severamente criticado por su oscurantismo.

Falta transparencia en el proceso de evaluación, con decisiones ciertamente controvertidas en relación a territorios sospechosos, como las Islas Caimán y otros territorios de ultramar dependientes del Reino Unido, siendo difícil de explicar que hayan quedado fuera si no es debido a las presiones políticas y a una aplicación laxa y arbitraria de los criterios.

Urge abrir puertas y ventanas y dar más transparencia a los trabajos del Grupo Código de Conducta. Por un lado permitiendo el acceso público a todos los documentos (trabajos preparatorios, metodología, correspondencia con cada territorio y reuniones, conclusiones adoptadas para incluirlos o excluirlos de la lista). Por otro, ampliando los miembros que lo componen para incorporar a representantes de otras instituciones comunitarias y, en su caso, a expertos de la sociedad civil, haciéndolo así más plural y abierto.

Cuarta. Revisión de los criterios de la lista de la UE. Está pendiente y resulta esencial la incorporación del cuarto criterio de transparencia, el intercambio de información sobre beneficiarios finales o titulares reales.

El Foro Global lo viene exigiendo desde hace algunos años. Así, en la segunda ronda de evaluaciones (2016-2023) del intercambio rogado se modificaron los términos de referencia de la Sección A para abordar la información relativa a titulares reales o beneficiarios finales de todas las entidades y productos bancarios o financieros, obligando a revisar las evaluaciones de la primera ronda para comprobar si cumplen con esta exigencia⁴⁶; y en términos similares, esta exigencia se ha trasladado a los términos de referencia del intercambio automático de información de cuentas financieras, utilizando el CRS la expresión “*controlling person*” como equivalente⁴⁷.

⁴⁶ Esta cuestión se desarrolla convenientemente en el Informe OCDE y Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales 2017 “Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020”

⁴⁷ Se puede encontrar abundante información sobre los aspectos conceptuales, legales y de implementación del beneficiario final o titular real en el Informe OCDE, Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines

Difícilmente se entiende que la UE no lo haya incorporado ya, si no es por las presiones políticas de algunos Estados para retrasarlo. Esta situación debe cambiar de inmediato para hacer que la lista comunitaria sea mucho más efectiva.

Pero además, fruto de la experiencia de estos primeros años y de la evaluación de las medidas adoptadas, es posible que los criterios actuales se afinen para mejorar los resultados. Por ejemplo, el Código de Conducta solo analiza medidas y regímenes fiscales específicos. Sin embargo, los países cada vez utilizan más las estructuras generales de sus sistemas tributarios para competir en el ámbito fiscal, por ejemplo, al prever exenciones amplias o normas particulares de residencia fiscal que pueden favorecer las prácticas fiscales perniciosas.

Quinta. La UE ha ido va más allá de transparencia e intercambio efectivo de información, exigiendo además los mínimos estándares del Proyecto BEPS. Las medidas propuestas para combatir la traslación de bases de las multinacionales no son estáticas, sino que también evolucionan atendiendo al impacto y efectividad que tienen.

En esta línea resulta especialmente relevante el Acuerdo del 1 de julio de 2021 en el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS sobre la puesta en marcha de las propuestas que emanan de los 2 pilares, que debería estar plenamente desarrollado e implementado de forma efectiva en 2023. Así en relación al segundo pilar, que alcanzará a multinacionales que facturen al menos 750 millones de euros a nivel mundial, se establece que el tipo mínimo efectivo en el Impuesto sobre Sociedades será del 15% en todas las jurisdicciones adheridas⁴⁸.

De hecho, el Parlamento Europeo ya había pedido a la Comisión y al Grupo Código de Conducta que se introduzca la imposición mínima efectiva como nuevo criterio independiente en la lista de la UE, recordando que el proceso de elaboración no incluye un criterio autó-

fiscales y banco interamericano de desarrollo 2019 “A Beneficial Ownership Implementation Toolkit”. En concreto, sobre la equivalencia con la expresión “controlling person” que utiliza el CRS, consúltese la pág. 38.

⁴⁸ Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

nomo para el 0% o tipos impositivos muy bajos, para desincentivar el traslado de beneficios y evitar la competencia fiscal desleal⁴⁹.

El informe Estado de la Justicia Fiscal 2020 estima la pérdida recaudatoria derivada del desvío de los beneficios de las multinacionales a otras jurisdicciones, analizando el desajuste entre la ubicación de éstos y la actividad económica real productiva revelada en los datos agregados desglosados por países —informe país por país— publicados por los Estados miembros de la OCDE. Según este informe, tres cuartas partes de las pérdidas impositivas (182 de 245 mil millones de dólares) derivadas de la traslación de bases corporativas proceden del desvío de rentas a territorios que no gravan el beneficio o lo hacen con un tipo impositivo por debajo del 10%, principalmente los Países Bajos, las Islas Caimán, Hong Kong, el Reino Unido, Singapur, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Luxemburgo y Puerto Rico. Estima que por cada dólar recaudado por esas rentas desviadas, el mundo pierde 4.04 dólares.

Para hacer frente a ese desafío, se ha fraguado un cambio en fiscalidad internacional que rige la tributación de las grandes multinacionales para superar el estricto principio de plena competencia y la consideración de cada sociedad o filial de grupo como contribuyente independiente, y pasar a tener un concepción unitaria de la corporación, de manera que el beneficio global sea gravado mínimamente.

Por ello muy probablemente se incorporé esta exigencia como criterio o subcriterio para confeccionar la lista de la UE. Su adición supondría reconocer implícitamente que la implementación de los mínimos estándares del proyecto BEPS han resultado insuficientes para frenar la traslación de bases intragrupo.

Sexta. En aras de una mayor efectividad sería conveniente que existiera una única lista a nivel europeo, que fuera utilizada en la normativa comunitaria y en las normativas nacionales; y es que el uso de distintas listas, nacionales y de la UE, puede ser una fuente de confusión e incertidumbre para países y territorios terceros.

No obstante, en caso de que sigan conviviendo, la lista de la Estados miembros debería estar plenamente coordinada con la de la UE a fin

⁴⁹ Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021 sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales (2020/2863 RSP).

de garantizar que se trate a los terceros países de manera coherente. Los criterios de incorporación y salida en todas las listas deben estar claramente expuestos, de manera que se pueda conocer las causas que provocan que una jurisdicción forme parte de una/s y, sin embargo, no se encuentre en otra/s, lo que permitiría que cualquier territorio, comunitario o tercero, pueda prever las consecuencias de sus actos.

A día de hoy, salvo que la normativa interna se refiera expresamente a la lista de la UE, debemos entender que cualquier referencia a jurisdicciones no cooperativas que encontremos en nuestra regulación interna corresponderá a la lista indicada en la DA 1ª de la Ley 36/2006, que hasta nueva actualización, se remite a la contenida en el RD 1080/1991.

Séptima. Se debe profundizar en la aplicación de las medidas defensivas, europeas y estatales, y en una mayor coordinación de éstas.

Pese al mandato del Consejo, la cláusula de buena gobernanza fiscal no se ha introducido en todos los acuerdos internacionales, lo que debería hacerse de manera regular. Además, los Estados miembros deben adoptar medidas que impidan que las empresas con vínculos con jurisdicciones no cooperadoras puedan optar a fondos o programas de ayuda públicos, con independencia de la procedencia de los mismos, Europeos, estatales, regionales o locales.

Igualmente las medidas defensivas, fiscales o de otro tipo, deberían estar coordinadas en toda UE. Se podría establecer un grupo de medidas uniforme en todos los Estados miembros, más ambiciosas que las actuales y sin perjuicio de que además éstos puedan establecer otras que quedaran acotadas para evitar una excesiva dispersión que provocara una cierta inseguridad jurídica.

En todo caso, para alcanzar una mayor coordinación entre y con los Estados miembros, resulta esencial que el proceso de confección de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE sea absolutamente transparente y objetivo, impidiendo que se vea afectado por presiones políticas que conduzcan a decisiones arbitrarias.

Octava. El *Brexit* como una oportunidad. El pasado 1 de enero de 2021 el Reino Unido quedó fuera de la UE, lo que sin duda supone una oportunidad para revitalizar el proceso de confección de la lista de jurisdicciones no cooperativas con mayor coherencia y legitimidad y con menos distorsiones.

El índice de paraísos fiscales Corporativos de la Red para la Justicia Fiscal clasifica a cada país en función de la intensidad con la que los sistemas fiscales y financieros del mismo sirven como herramienta para que las empresas desvíen riqueza de otros lugares con el fin de pagar menos impuestos en otras partes del mundo.

El Reino Unido es el principal responsable de la transferencia de beneficios corporativos a nivel mundial, debido a la utilización de su red de territorios de ultramar y dependencias de la Corona⁵⁰, que ocupan las primeras posiciones. En concreto, las 3 primeras jurisdicciones en este índice en 2021 son las Islas Vírgenes británicas, Islas Caimán y Bermudas respectivamente. Pero entre las 20 primeras, además del propio Reino Unido (13°), también se encuentran Jersey (8ª), Guernsey (17°) e Isla de Man (20°); y ello sin contar a las Bahamas e Isla Mauricio, miembros de la Commonwealth británica

La Red para la Justicia Fiscal estima en 2021 Reino Unido es responsable de cerca de un tercio de la pérdida recaudatoria derivada del abuso fiscal corporativo del mundo; datos muy similares a los que arroja el Informe del Estado de la Justicia fiscal 2020, que lo sitúa en un 29% (70 de los 245 mil millones de dólares).

Por otro lado, la Red de la Justicia Fiscal también público en 2020 el índice de secreto financiero. Este índice clasifica a cada país en función de la intensidad con la que los sistemas fiscales y financieros sirven como herramienta para que las personas oculten su capital, en muchos casos de procedencia ilícita.

Reveló que el secreto financiero en todo el mundo está disminuyendo a raíz de las recientes reformas sobre transparencia. No obstante, una serie de jurisdicciones que representan un gran porcentaje de los servicios financieros mundiales se han opuesto a la tendencia, sobre todo Estados Unidos, Islas Caimán y el Reino Unido. En este índice, Islas Caimán apareció en el primer puesto, seguido de EEUU y Suiza; y de nuevo encontramos entre los 20 primeros a Islas Vírgenes (9°), Reino Unido (12°), Jersey (16°) y Guernsey (11°). Así, si la red

⁵⁰ En los territorios de ultramar y dependencias de la Corona del Reino Unido, la Reina Británica es la jefa de Estado, los poderes para nombrar a los principales funcionarios del gobierno recaen en la Corona Británica y las leyes deben ser aprobadas en Londres.

británica de territorios de ultramar y dependencias de la corona fuera evaluada de manera conjunta, encabezaría el listado

Los datos son contundentes y de ellos cabe inferir que el Reino Unido no ha estado interesado en acabar con esta situación. Su participación en el proceso de creación de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE muestra una actitud hipócrita. La presión que ha ejercido en beneficio de sus intereses ha provocado distorsiones e incoherencias en los resultados finales, restando legitimidad y credibilidad al proceso.

En realidad, no solo debemos apuntar al Reino Unido. Esa actitud hipócrita también resulta extensible a otros Estados de la UE, en especial a Países Bajos y Luxemburgo. Ambos situados igualmente en los primeros puestos del índice de paraísos fiscales corporativos 2021 (4º y 6º) y del índice de secreto financiero 2020 (6º y 8º).

La salida de Reino Unido de la UE debilita la posición y el peso de los Estados que han sido tradicionalmente permisivos con la competencia fiscal perniciosa, con la opacidad y con el traslado de bases corporativas. La UE ha soltado un lastre muy pesado. El trío se ha convertido en pareja, saliendo el país con más peso político y con más intereses económicos de los 3. Pero aún quedan Países Bajos y Luxemburgo.

Este nuevo escenario debe ser aprovechado por el resto de Estados miembros para, esta vez sí, imponer realmente su voluntad decidida de combatir a las jurisdicciones no cooperativas y llevarla a la práctica de manera efectiva. Estamos ante una excelente oportunidad para que la UE acuerde y aplique los criterios de forma transparente y objetiva y, simultáneamente, establezca medidas defensivas rigurosas y decididas, liderando proceso a nivel mundial y con mayores esperanzas de éxito.

Quizás ha llegado la hora de considerar seriamente a Reino Unido, y a ciertos Estados miembros, jurisdicciones no cooperativas y actuar en consecuencia.

Esta vez no debe temblar el pulso. Esta vez se debe acabar la hipocresía.

BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A. “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS?”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 407, 2017.
- COBHAM, A. Y LIPS W. Informe “Paradise lost. Who will feature on the common EU blacklist of non-cooperative tax jurisdictions?”, noviembre 2017.
- GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales” *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, nº 19, 2020.
- MARTIJN F. NOUWEN “Inside the eu code of conduct group: 20 years of tackling harmful tax competition” Thesis submitted to the Amsterdam Law School of the University of Amsterdam, the Netherlands, 11 June 2020.
- TAX JUSTICE NETWORK, Índice de paraísos fiscales 2021, disponible en <https://cthi.taxjustice.net/en>.
- TAX JUSTICE NETWORK, Índice de secreto financiero 2020, disponible en <https://fsi.taxjustice.net/es/>.
- TAX JUSTICE NETWORK, GLOBAL ALLIANCE FOR TAX JUSTICE Y PUBLIC SERVICES INTERNATIONAL Informe “El Estado de la Justicia Fiscal: 2020. La justicia fiscal en tiempos de COVID-19”, 2020, disponible en <https://taxjustice.net>.

UNIÓN EUROPEA

- COMISIÓN “Sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras” COM (2020) 313 final, de 15 de julio de 2020.
- COMISIÓN “Estrategia exterior para una imposición efectiva” COM (2016) 24 final, de 28 de enero de 2016.
- COMISIÓN “Recomendación relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal” C (2012) 8805 final, de 12 de diciembre de 2012.
- COMISIÓN “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal” COM (2012) 722, de 6 de diciembre de 2012.
- CONSEJO. Conclusiones, de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 5 de octubre de 2021.

- CONSEJO. Conclusiones, de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 22 de febrero de 2021, publicada en el DOUE del 26 de febrero de 2021.
- CONSEJO. Documento 8602/1/20 REV 1, “Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998”, de 21 de junio de 2020.
- CONSEJO. Documento 8603/1/20 REV 1 “Overview of the preferential tax regimes and other measures examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) under EU listing criteria 2.1 and 2.2”, de 18 de junio de 2020.
- CONSEJO. Documento 7915/21, “Overview of the preferential tax regimes and other measures examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) under EU listing criteria 2.1 and 2.2”, de 16 de abril de 2021, de 16 de abril de 2021.
- CONSEJO. Conclusiones, sobre la lista la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 18 de febrero de 2020, publicada en el DOUE del 27 de febrero de 2020.
- CONSEJO. Conclusiones sobre los progresos realizados por el Grupo Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas) durante la Presidencia finlandesa, de 5 de diciembre de 2019.
- CONSEJO. Documento 9639/4/18 REV 4, “Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998”, de 5 de diciembre de 2019.
- CONSEJO. Informe del Grupo Código de Conducta, Documento 14114/19, de 25 de noviembre de 2019.
- CONSEJO. Documento 9639/3/18 REV3 “Overview of the preferential tax regimes examined by the Code of Conduct Group (Business Taxation) since its creation in March 1998”, 12 junio 2019
- CONSEJO. Conclusiones sobre la lista la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 12 de marzo de 2019, publicada en el DOUE de 26 de marzo de 2019.
- CONSEJO. Documento 5814/4/18 REV4 “Agreed guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2018”, de 20 de diciembre de 2018.
- CONSEJO. Conclusiones sobre la disposición normalizada de la UE sobre buena gobernanza en el ámbito fiscal para acuerdos con terceros países, publicadas en el DOUE el 6 de junio de 2018.
- CONSEJO. Conclusiones sobre la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 5 de diciembre de 2017, publicada en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

- CONSEJO. Conclusiones sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 8 de noviembre de 2016, publicadas en el DOUE el 10 de diciembre de 2016.
- CONSEJO. Informe del Grupo Código de Conducta, Documento 14039/98, “Code of Conduct (Business Taxation) - Interpretation of Criteria”, 11 de diciembre de 1998.
- CONSEJO. Conclusiones sobre política fiscal. Anexo I Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estado miembros, Relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, de 1 de diciembre de 1997.
- PARLAMENTO. Resolución sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales [2020/2863(RSP)], de 21 de enero de 2021.
- PARLAMENTO. Resolución sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales [2018/2121(INI)], de 26 de marzo de 2019.

OCDE

1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”

OCDE - Proyecto BEPS

- 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.
- 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.
- 2015 “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report.
- 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”.

OCDE - Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información con fines fiscales

- 2020 “Informe de revisión por pares sobre intercambio de información previa petición. Malta Segunda Ronda”.
- 2019 “A Beneficial Ownership Implementation Toolkit”

Capítulo IV

Paraísos fiscales en el Ordenamiento Español (1991-2021)¹

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. EL REAL DECRETO 1080/1991 Y LA LISTA CERRADA DE PARAÍOS FISCALES: 1991-2003. 3. EL REAL DECRETO 116/2003 Y LA INCORPORACIÓN DEL MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA: 2003-2006. 4. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 36/2006: 2006-2014. 4.1. Mantenimiento del mecanismo automático de salida e incorporación del mecanismo de reentrada en la lista. 4.2. Territorios de nula tributación. 4.3. Territorios con los que existe un efectivo intercambio de información. 5. LA LEY 26/2014 Y LOS CRITERIOS PARA REFORMAR LA LISTA (2015-2021). 5.1. La eliminación del mecanismo automático de salida y reentrada en la lista y la interpretación de la Dirección General de Tributos. 5.2. Criterios para actualizar la lista. 6. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

La aparición en nuestro ordenamiento del término paraíso fiscal se remonta a principios de los noventa, siguiendo la estela de algunos países vecinos como Italia o Portugal². El legislador aprobó un beneficio fiscal en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades que no hizo extensible a estos territorios, convirtiéndose en las primeras medidas

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

² Consúltense Capítulos XIV y XV de esta obra. También (ROSER SAMPLON, S. “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Cuadernos de Formación CEF*, vol. 3, nº 14, 2007).

defensivas adoptadas para disuadir la realización de operaciones con o través de entidades establecidas en ellos³.

Como consecuencia, se hacía necesario identificarlos. El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, aprobó la lista países o territorios calificados como paraísos fiscales, indicando la Exposición de Motivos “que estará sujeta a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales”.

Transcurrido más de una década, el Real Decreto 116/2003 lo modificó e introdujo la posibilidad de excluir de la lista de paraísos fiscales a los países y territorios que se comprometieran a intercambiar información con la Administración española a través de un Acuerdo específico de intercambio de información o de un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

Posteriormente, a través de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, el mecanismo automático de salida de la lista adquirió rango legal, se estableció un mecanismo de reentrada y se definió a los territorios de nula tributación y a los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información, que en sentido negativo fueron destinatarios de medidas defensivas⁴.

Años más tarde, en 2014, llegó una nueva reforma que mantuvo la distinción anterior pero que eliminó el mecanismo automático de salida y reentrada, estableciendo unos criterios que debían seguirse en la confección de una futura lista de paraísos, incluyendo entre ellos,

³ Art. 2 de la Ley 17/1991 y en el art. 62 de la Ley 31/1990.

⁴ La Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 lo justificó en la “(...) prevención del fraude que se ampara en la falta de información y opacidad propia de los paraísos fiscales y otros territorios de nula tributación. Para ello, el régimen actual de la lista de paraísos fiscales establecido en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, se ha complementado con otros dos conceptos: nula tributación y efectivo intercambio de información tributaria. Con esta modificación se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información”.

según la Exposición de Motivos de la Ley 26/2014, “(...) tanto la existencia de un intercambio de información efectivo como los resultados de las evaluaciones inter pares realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información”.

Pasados unos años, el legislador ha aprobado la Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y ha decidido sustituir los grupos de territorios anteriores por un único concepto pluricompreensivo, las jurisdicciones no cooperativas.

Para poder entender estos vaivenes legislativos resulta inevitable acudir a los estudios sobre paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas que se han llevado a cabo en las instituciones internacionales, lo que hace que nos remitamos a la lectura de los primeros Capítulos de esta obra, que permitirá conocer el origen y causa de los distintos marcos normativos y cambios de criterios de nuestro legislador a lo largo de tres décadas.

Como el lector podrá observar, existe una clara correlación entre los trabajos y las recomendaciones de la OCDE y el Foro de Transparencia e Intercambio de Información en materia fiscal y las distintas reformas normativas sobre la calificación de paraísos fiscales en nuestro país, que serán convenientemente analizadas de forma cronológica en este Capítulo. Tres décadas (1991-2021) y cuatro reformas. Dejamos la quinta para el siguiente, donde abordaremos los cambios introducidos por la Ley 11/2021, que ha expulsado la expresión de nuestro ordenamiento tributario.

2. EL REAL DECRETO 1080/1991 Y LA LISTA CERRADA DE PARAÍOS FISCALES: 1991-2003

El Real Decreto 1080/1991 no formuló un concepto sino que estableció una enumeración cerrada de 48 jurisdicciones a las que les serían aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa. Esa lista era la siguiente:

- | | |
|---|--|
| 1. Principado de Andorra. | 25. Islas Marianas. |
| 2. Antillas holandesas | 26. Mauricio. |
| 3. Aruba | 27. Montserrat |
| 4. Emirato del Estado de Bahrein. | 28. República de Nauru. |
| 5. Sultanato de Brunei. | 29. Islas Salomon. |
| 6. República de Chipre. | 30. San Vicente y las Granadinas. |
| 7. Emiratos Árabes Unidos. | 31. Santa Lucía. |
| 8. Gibraltar. | 32. República de Trinidad y Tobago. |
| 9. Hong-Kong. | 33. Islas Turks y Caicos |
| 10. Anguilla. | 34. República de Vanuatu. |
| 11. Antigua y Barbuda. | 35. Islas Vírgenes Británicas |
| 12. Las Bahamas. | 36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América. |
| 13. Barbados. | 37. Reino hachemita de Jordania. |
| 14. Bermuda. | 38. República libanesa. |
| 15. Islas Caimanes | 39. República de Liberia. |
| 16. Islas Cook. | 40. Principado de Liechtenstein. |
| 17. República de Dominica. | 41. Luxemburgo |
| 18. Granada. | 42. Macao. |
| 19. Fiji. | 43. Principado de Mónaco. |
| 20. Islas de Guernesey y de Jersey
(Islas del Canal) | 44. Sultanato de Omán. |
| 21. Jamaica. | 45. República de Panamá. |
| 22. República de Malta. | 46. República de San Marino. |
| 23. Islas Malvinas. | 47. República de Seychelles. |
| 24. Isla de Man | 48. República de Singapur. |

De esta lista llama poderosamente la atención 2 rasgos: la ausencia de los criterios seguidos para conformarla y su carácter cerrado.

El Real Decreto 1080/1991 no estableció en su redacción inicial ninguna referencia a los criterios utilizados por el Ministerio de Economía y Hacienda para calificar como paraísos fiscales a estos territorios, circunstancia que no ha sido aclarada posteriormente. El Informe OCDE 1998 aún no había sido publicado⁵ pero atendiendo a los requisitos que después estableció para estar en presencia de un paraíso fiscal y a la época en que se dictó, podemos inferir que se usa-

⁵ Informe OCDE 1998 "Harmful Tax Competition: an emerging global Issue", ampliamente comentado en el primer Capítulo de esta obra.

ron esencialmente dos directrices que debían concurrir: Su bajo nivel de tributación y su opacidad informativa⁶.

Bajo esa presunción de concurrencia de ambos requisitos se puede entender porque dejó fuera de la lista a jurisdicciones que solo cumplieran uno de ellos. El caso por antonomasia fue Suiza, lugar de atracción de rentas no declaradas, de origen lícito o ilícito, que hacía del secreto bancario su principal reclamo y que no formó parte de ésta, muy probablemente por no tratarse de un territorio de baja o nula tributación.

El segundo rasgo fue el carácter cerrado de la lista de territorios que inicialmente la engrosaron. Eran los que estaban. Ni más, ni menos. No se podían incorporar otros que no estuvieran ni excluir a los existentes, salvo reforma legislativa.

3. EL REAL DECRETO 116/2003 Y LA INCORPORACIÓN DEL MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA: 2003-2006

Pasada más de una década, podíamos encontrarnos con nuevos países o territorios no incluidos inicialmente que merecieran entrar; y viceversa, jurisdicciones incluidas en la lista podrían haber modificado su sistema fiscal de forma que ya careciese de sentido su inclusión. Su carácter cerrado, unido a la falta de revisión y actualización, hizo que surgieran algunas voces críticas⁷.

⁶ MARTOS GARCÍA, J. J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, págs. 73 a 131 y en “Paraisos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, nº 290, 2007; GARCÍA PÉREZ, J. A. “Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales”, *Cuadernos de Formación CEF*, vol. 12, nº 4, 2011.

⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, *Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003; GUTIÉRREZ DE PABLO, “Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales”, *Impuestos*, nº 10, 1995; SALTO VAN DER LAAT, “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, nº 93, 2000; CALDERÓN CARRERO, J. M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Las normas antiparaísos fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario”

Las circunstancias anteriores hacían por sí solas necesarias una revisión, pero además, se presentó como nueva variable los trabajos en la materia que en plano internacional estaba desarrollando la OCDE⁸.

Por un lado el Informe OCDE 1998, en el que fijaron los criterios para delimitar a territorio como paraíso fiscal y para identificar regímenes fiscales preferenciales; y posteriormente el Informe OCDE 2001⁹ en el que, siguiendo el cambio de postura de EEUU¹⁰, secundado por la UE¹¹, reconfiguró la propuesta inicial de 1998 y apostó como parámetros esenciales para considerar a un territorio como paraíso fiscal la falta de intercambio de información y la existencia de normativas o prácticas administrativas poco transparentes.

Crónica Tributaria n° 11, 2004; MARTOS GARCÍA, J. J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, pág. 111; en “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, n° 290, 2007; Y en “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, n° 3, 2017; SIOTA ALVÁREZ, M. “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización” *Crónica Tributaria* n° 157, 2015.

⁸ Consúltense el Capítulo 1 de esta obra.

⁹ Informe OCDE 2001 “Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report”.

¹⁰ Tras la elección del presidente G. W. BUSH, el Departamento del Tesoro de EEUU, en la figura de su Secretario de Estado, rechazó la parte del informe OCDE 1998 en la que se exigía a los paraísos fiscales que estableciesen un nivel impositivo mínimo, Como así se derivaba del requisito de ausencia de actividad económica real o presencia sustancial, y consideraba que las medidas defensivas frente a estos debían aplicarse en los mismos términos que a los regímenes preferenciales de los países miembros de la OCDE. Entendía que la lucha contra la competencia fiscal perniciosa debía reorientarse hacia el intercambio de información entre Estados y lo justificó argumentando que no pretendía entrometerse en la soberanía tributaria de otros Estados indicándoles como debían actuar en esta materia, sino únicamente garantizar la aplicación de su propia legislación fiscal, para lo que resultaba indispensable la asistencia de otros países en forma de intercambio de información. O’NEILL, “US Treasury Secretary statement on OECD tax havens”, *Tax Notes Internacional*, vol. 22, n° 21, 2001, págs. 2617 y ss.

¹¹ Informe de la Comisión Europea COM (2001) 260 final, Política fiscal en la UE - Prioridades para los próximos años, págs. 7, 9 y 20.

Para este fin diseñó un instrumento que sirviera de referente a las jurisdicciones en sus negociaciones, el “Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal”, ajustado a los estándares definidos en el Informe OCDE 2001. Contenía las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que debían cumplir las jurisdicciones fiscales cooperativas para dejar de ser consideradas paraísos fiscales y evitar que les resultaran aplicables las medidas defensivas previstas en los Estados miembros de la OCDE. En abril de 2002 la OCDE publicó la lista de jurisdicciones no cooperativas y el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de Información.

Este cambio de criterio seguido en la OCDE para calificar a un territorio como paraíso fiscal y la fijación de un estándar internacional de transparencia e intercambio de información fue decisivo, fuente de inspiración para que el Ejecutivo reformara el Real Decreto 1080/1991 mediante el Real Decreto 116/2003, vigente a partir del 2 de febrero de 2003. Introdujo el art. 2 que contenía un mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. Según éste, un paraíso fiscal dejaría de tener esta consideración cuando suscribiese con España, y entrase en vigor, uno de estos 2 Convenios internacionales:

- a) Un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

En este sentido, el Art. 26 del Modelo Convenio OCDE, que había sido revisado varias veces, se modificó nuevamente en el año 2000 con la finalidad de ampliar el ámbito objetivo del intercambio de información para que los firmantes pudiesen recabar información necesaria para aplicar todos sus impuestos, directos e indirectos, y no solo aquellos cubiertos por el Tratado en los que se quería evitar la doble imposición¹². Además, la OCDE ya estaba trabajando en una nueva revisión para incorporar los estándares de transparencia contenidos en

¹² PATON GARCÍA, G. “La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales” en la obra colectiva Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura, Thomson-Aranzadi, 2011, págs. 177 a 220; MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y mas efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria* n° 146, 2013.

el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria que no se encontraban presentes, que se aprobaría en 2005.

- b) Un Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria.

Sin referirse expresamente a él, parece evidente que el Ejecutivo tenía en mente el reciente Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria publicado por la OCDE y su posible utilización futura por parte del Estado español como base para los Acuerdos a suscribir.

Por tanto, no se produjo expresamente una revisión de la lista de paraísos fiscales, pero sí la posibilidad de que aquellos territorios que actuasen de forma transparente y compartiesen información fiscal con el Estado español dejasen de serlo. La lista dejó de ser cerrada y adquirió un carácter parcialmente dinámico. Se abrió una puerta de salida, que permitía a los territorios abandonarla automáticamente; aunque siguió sin tener una puerta de entrada que hiciese que tras la constatación de ciertos requisitos pudiesen incorporarse automáticamente nuevas jurisdicciones.

Durante los años 2003, 2004 y 2005 España no suscribió Tratados ni Acuerdos con territorios incluidos en el Real Decreto 1080/1991; y durante 2006, solo en septiembre entró en vigor el firmado con Malta. Por tanto, al final de este periodo 47 territorios seguían siendo calificados Paraísos Fiscales, activándose el mecanismo automático de salida una sola vez.

En todo caso, con esta disposición se evidenció el cambio de criterio de la Administración española, siguiendo las nuevas directrices de la OCDE. A partir de entonces solo resultaba relevante la transparencia y el intercambio de información para que se produjese la exclusión de un territorio de la lista de paraísos fiscales, al margen de que fuese un territorio de baja o nula tributación.

Una jurisdicción que cumpliera los estándares OCDE de transparencia e intercambio de información no sería calificada como paraíso fiscal, si bien, ante la ausencia de una revisión de la lista y de un mecanismo de entrada, no se podía afirmar lo contrario. Así, había jurisdicciones opacas que no fueron incluidas en 1991 en la lista y que seguían fuera, sin ser calificadas como paraísos fiscales en nuestro ordenamiento, como Suiza.

4. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 36/2006: 2006-2014

La siguiente reforma normativa vino con la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, y en concreto con su Disposición Adicional Primera titulada “Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria”, cuya redacción original estuvo vigente más de 8 años, desde el 1 de diciembre de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2014.

El legislador no alteró, en esencia, el sistema por el que un territorio era calificado como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Seguía siendo necesario que fuese calificado reglamentariamente como tal y que no hubiese dejado de tener esta consideración por la aplicación del mecanismo de salida, si bien es cierto que introdujo alguna modificación en el mismo, así como un mecanismo de reentrada en la lista. Además, se distinguió a los paraísos fiscales de otro tipo de territorios susceptibles también de medidas defensivas como los territorios de nula tributación; y se introdujo una tercera categoría, aquellos con los que existía un efectivo intercambio de información.

4.1. Mantenimiento del mecanismo automático de salida e incorporación del mecanismo de reentrada en la lista

El punto primero de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 elevó a rango legal el criterio para dejar de ser calificado como paraíso fiscal basado en la transparencia y el intercambio de información, manteniendo el mecanismo de salida en términos similares, con alguna modificación.

Además de adquirir rango legal, el legislador especificó en mayor grado cuando se consideraría que el Acuerdo de intercambio de información resultaría apto para salir de la misma.

La cláusula de salida prevista en la ley siguió acudiendo a la firma de un Tratado o de un Acuerdo con España para que el territorio dejase de ser calificado como paraíso fiscal. No obstante, la novedad radicaba en que indicó que ocurriría en caso de que el instrumento ratificado no contuviese ninguna mención en relación a esta cuestión, atribuyendo efectos contrarios a uno y a otro instrumento.

Para dejar de ser calificado como paraíso fiscal resultaba suficiente la firma de un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que fuese necesario que éste lo indicase expresamente. El silencio del Tratado sobre esta cuestión presumía la suficiencia de la información intercambiada.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información era necesario que éste contuviese de forma expresa una disposición que estableciese que el Estado contratante dejaba de ser calificado como paraíso fiscal. Si guardaba silencio se presumía la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Cabe preguntarse cuál fue la razón que justificó este trato diferenciado entre Convenios y Acuerdos internacionales para que el territorio que los firmase dejase de ser calificado como paraíso fiscal, y en su caso, para que se considerase que con ellos existía un efectivo intercambio de información.

El Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición en su versión de 2005 establecía la obligación para los Estados contratantes de intercambiar cualquier información que pudiera ser relevante para la aplicación de la normativa tributaria en el otro Estado, que podría ser utilizada tanto para aplicación de impuestos directos como indirectos, no quedando restringida a los impuestos cubiertos por el Tratado; y como importante novedad, introdujo en los párrafos cuatro y cinco la imposibilidad de que se alegue el secreto bancario o el interés doméstico de la información requerida para rechazar el suministro de información solicitado.

Por tanto, el estándar de transparencia e intercambio de información que exigía el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información y el Modelo de Tratado para Evitar la Doble Imposición en su versión de 2005 eran similares¹³. El argumento no podía ser que utilizar uno

¹³ Pese a que las cláusulas de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición son distintas según la versión del Modelo Convenio que se tome en consideración, España no había firmado ninguno de estos Convenios con un paraíso fiscal antes de 2006, de manera que todos los que se firmaron lo hicieron teniendo ya presente la versión del Modelo Convenio de 2005.

u otro Modelo para la firma de los Tratados o de los Acuerdos suponía una diferencia en el estándar de información fiscal a intercambiar.

Una de las causas podía radicar en que la cesión de soberanía fiscal que se deriva de la firma de un Tratado para evitar la doble Imposición con cláusula de intercambio de información suele ser mayor que la resultante de la firma de un Acuerdo de intercambio de información¹⁴. El Estado firmante tiene que tener alguna figura tributaria que grave la renta y con el Tratado renunciará a gravarla en ciertos supuestos. Además, implica que haya casos de doble imposición, por lo que la carga fiscal que aplica a la renta no será nula.

Pero posiblemente el principal argumento habría que buscarlo en la entrada en vigor en 2005 en España de diversos Acuerdos de Intercambio de información con territorios calificados como paraísos fiscales, limitando el objeto a los rendimientos del ahorro¹⁵. El Estado consideró que el alcance de la información intercambiada en esos Acuerdos no era suficiente para dejar de aplicarles la calificación de paraíso fiscal y, consecuentemente, incluyo en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 la necesidad de que el propio Acuerdo indicase que el territorio dejaba de ser calificado como tal¹⁶. Con ello rectificaba el error que había cometido en el Real Decreto **Real Decreto 116/2003**, al considerar que cualquier Acuerdo de

¹⁴ MARTOS GARCÍA, J. J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, pág. 113; “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, nº 290, 2007; y en MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, nº 3, 2017.

¹⁵ En el BOE del 28, 29 y 30 de junio de 2005 se puede encontrar los citados Acuerdos con Antillas holandesas, Anguila, Islas Turcas y Caicos, Islas de Guernesey y de Jersey, Islas Vírgenes, Islas de Man, Islas Caimán, Aruba y Monserrat.

¹⁶ Bien es cierto que si el Acuerdo de Intercambio de Información debe expresar que el territorio deja de tener la consideración de paraíso fiscal, su mención en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 como mecanismo de salida de la lista tendría exclusivamente una finalidad sistemática y clarificadora, pues rango jerárquico superior a la Ley lo haría innecesario. En similares términos SÁNCHEZ HUETE, M. A. “La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?”. *Quincena Fiscal*, nº 13, 2015.

Intercambio de Información que firmara sería suficiente para garantizar el estándar internacional de transparencia e intercambio de información.

En todo caso, seguía presumiendo que cualquier Tratado para evitar la doble imposición internacional que entrase en vigor en nuestro país incorporaría una cláusula de intercambio de información similar a la prevista en el Modelo Tratado Convenio OCDE que sería suficiente para que abandonará la lista de paraísos fiscales.

Otro de los aspectos reseñables de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 fue la creación de un mecanismo de reentrada en la lista. Estableció esta cláusula para los países o territorios que hubieran salido por aplicación de un Tratado o un Acuerdo Internacional. Cuando éste dejase de aplicarse, recobrarían su calificación original de paraíso fiscal.

Pareció acertada la incorporación de esta cláusula. Daba seguridad, al quedar expresamente recogido en la regulación la reentrada del territorio en la lista cuando cesase la causa que motivo su salida, si bien es cierto que incluso en ausencia de esta disposición, esta interpretación de la norma parecería más razonable. Pero además otorgaba a la lista un carácter más dinámico, si bien el sistema seguía adoleciendo de ciertas limitaciones.

La Ley 36/2006 no aprovechó esta oportunidad para revisar la lista de paraísos fiscales, convalidando en su Disposición Transitoria Segunda la enumeración contenida en el Real Decreto 1080/1991 hasta nuevo desarrollo reglamentario; y tampoco consideró apropiado incorporar un mecanismo de entrada *ex novo* en la lista, de tal forma que las jurisdicciones opacas que nunca formaron parte de aquella, como Suiza, seguían sin ser calificadas como paraísos fiscales.

Al final de 2006 solo se había activado una vez el mecanismo automático de salida —Tratado para evitar la doble imposición con Malta—, pero a partir de 2007 se suscribieron múltiples Acuerdos y Tratados, provocando que numerosas jurisdicciones dejaran de ser calificadas como paraísos. Así, a final de 2014 habían salido los siguientes:

PAÍS	INSTRUMENTO	ENTRADA EN VIGOR
Andorra	Acuerdo (art. 12.4)	23/11/2010
Antillas Holandesas (Curasao, San Martín y otras)	Acuerdo (art. 14.4)	27/01/2010
Aruba	Acuerdo (art. 15.4)	27/01/2010
Rep. Chipre	Tratado	28/05/2014
Emiratos Árabes Unidos	Tratado	01/04/2007
Hong-Kong	Tratado	13/04/2012
Las Bahamas	Acuerdo (art. 13.4)	17/11/2011
Barbados	Tratado	14/10/2011
Jamaica	Tratado	16/05/2009
Rep. Malta	Tratado	12/09/2006
Rep. Trinidad y Tobago	Tratado	28/12/2009
Luxemburgo	Tratado (modificación)	16/07/2010
Rep. Panamá	Tratado	25/07/2011
Rep. San Marino	Acuerdo (art. 14.4)	02/08/2011
Rep. Singapur	Tratado	02/02/2012

Por tanto, de los 48 territorios incluidos en la lista, 15 salieron a través del mecanismo automático. A final de 2014, eran calificadas como paraísos fiscales en la regulación española las 33 jurisdicciones restantes.

4.2. *Territorios de nula tributación*

El punto segundo de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 definió durante este periodo a los territorios de nula tributación que han permanecido en nuestro ordenamiento hasta la entrada en vigor de la Ley 11/2021.

El legislador entendió que se hacía necesario distinguir la opacidad de los paraísos fiscales frente a la nula tributación de otras jurisdicciones, teniendo con ello más flexibilidad que le permitiría prever para

los primeros el grueso de medidas defensivas y, para los segundos, algunas de ellas.

Tanto unos como otros ejercían una competencia fiscal frente al resto de jurisdicciones. Sin embargo, y sin perjuicio de que los paraísos fiscales pudieran también aplicar una reducida o nula fiscalidad, basan su atractivo esencialmente en que suponían un destino idóneo para la ocultación de rentas; mientras que los territorios de nula tributación ofrecían como ventaja comparativa la ausencia de gravamen de las rentas de los contribuyentes, no la opacidad.

Los paraísos fiscales ejercían una competencia fiscal lesiva o perjudicial en el plano internacional, en la medida en que impedían que otros Estados pudieran determinar y aplicar correctamente sus tributos, fomentando la defraudación en la jurisdicción de residencia del contribuyente.

Sin embargo, los territorios de nula tributación no impedían que otros Estados aplicasen sus tributos. Su calificación se basaba en la adopción de una carga fiscal nula, opción enmarcada en el ámbito de su soberanía fiscal y que no suponía un menoscabo de la de otros Estados.

Esta lógica instaurada como criterio internacionalmente imperante tras el reenfoque conceptual de los paraísos fiscales en el Informe OCDE 2001, no pareció convencer plenamente al legislador, que entendió que los territorios de nula tributación seguían siendo una amenaza para la Hacienda Pública española; y frente a la amenaza la receta seguida era aplicarles medidas defensivas, para lo que resultaba imprescindible distinguirlos expresamente en la Ley.

Así, la Ley 36/2006 los definió estableciendo que “Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda”, haciendo una interpretación amplia de este concepto.

Para que se considerase un impuesto de naturaleza análoga bastaba con que esa figura gravase la obtención de algún tipo de rentas (siquiera parcialmente), con independencia de que cuantifique la cuota gravando la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. Añadió además que a efectos del IRPF, tendrían di-

cha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social. Siguiendo la recomendación que habíamos formulado¹⁷, la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1804/2008, desarrolló este precepto y consideró que debían ser las “cotizaciones obligatorias efectivamente satisfechas por la persona física a un sistema público de previsión social que tengan por objeto la cobertura de contingencias análogas a las atendidas por la Seguridad Social”, excluyendo aquellos casos en los que las cotizaciones corrían exclusivamente a cargo de la empresa.

Finalmente el texto legal estableció una presunción *iuris et de iure*, que consideraba la existencia de un impuesto de naturaleza análoga en aquellos territorios que tuviesen suscritos con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que fuesen de aplicación. En estos casos, y al margen del diseño tributario interno del territorio en cuestión, aquel no podría ser calificado como territorio de nula tributación.

De esta definición se desprendía una segunda diferencia. Mientras que la calificación de paraíso fiscal provocaba la aplicación en bloque del conjunto de medidas previstas en nuestro ordenamiento, la calificación de territorio de nula tributación era singular para cada uno de los impuestos que gravaba la obtención de renta.

Se podía calificar a una jurisdicción como de nula tributación a efectos de uno de estos tres impuestos que gravan la renta de forma general —IRPF, I. Sociedades e IRNR— y no a los otros dos. Si el territorio era de nula tributación en relación al IRPF, solo se aplicaban las medidas defensivas previstas en este impuesto; si lo era relación al Impuesto sobre Sociedades, solo se le aplicaban las contenidas en éste; y de la misma forma en relación al IRNR.

Por tanto, las medidas defensivas previstas para los territorios de nula tributación se limitaban a las contenidas en el impuesto en relación al cual tenían esa consideración.

Además, en línea con lo anterior, resultaba indiferente el diseño de la imposición indirecta y la presión fiscal o la carga tributaria media

¹⁷ MARTOS GARCÍA, J. J. “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, nº 290, 2007.

por habitante que existiese en aquel territorio, lo que podía llevarnos a situaciones paradójicas.

En el marco de su soberanía cualquier Estado podría gravar exclusivamente las prestaciones de servicios públicos a través de tasas, impuestos sobre el consumo y tributos medioambientales, no sujeta a gravamen la obtención de renta o la titularidad patrimonial. Imaginemos además que, debido a los altos tipos aplicables, la presión fiscal que soportasen los ciudadanos de ese Estado fuese más elevada que la de España. Pues bien, pese a que la carga media tributaria per cápita fuese mayor a la que soportan los ciudadanos en España, el territorio era calificado de nula tributación en relación al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y al IRNR, al no existir un impuesto análogo a cada uno de ellos.

Finalmente, una tercera diferencia entre ambos conceptos radicaba en la vía para ser calificados. Solo podía ser considerado paraíso fiscal aquel territorio que se encontrase expresamente catalogado como tal en una norma de rango reglamentario. Si no estaba en la lista, no tendría esa consideración, aunque su normativa y sus prácticas administrativas fueran terriblemente opacas.

Por el contrario, no existía en nuestro ordenamiento una lista expresa y cerrada de territorios de nula tributación, sino un requisito que debía cumplirse para tener esta calificación. La inexistencia de un impuesto idéntico o de naturaleza análoga al correspondiente tributo (IRPF, Impuesto Sociedades o IRNR), presumiendo que sí existiría en aquellos territorios que tuvieran suscritos con España un Tratado para evitar la doble imposición. Por tanto, cualquiera que no tuviera suscrito con nuestro país uno de estos Tratados era susceptible de ser calificado como territorio de nula tributación en relación a alguno de los 3 impuestos.

4.3. Territorios con los que existe un efectivo intercambio de información

El punto tercero de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 también introdujo una tercera calificación: Los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información. Definidos

en sentido negativo, aquellos con los que no existía un efectivo intercambio, eran susceptibles de medidas defensivas.

Este concepto tenía dos partes. La primera se refería a la necesidad de que hubiese en vigor un instrumento adecuado que posibilitará el intercambio. La segunda, que al llevar a cabo los intercambios no existiesen limitaciones de orden práctico que hicieran que no llegará a ser efectivo.

En relación a la primera parte, constatemos la extremada relación de está con el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. En ambos casos, el legislador acudió a la firma de Tratados para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información, o de Acuerdos de intercambio de información para excluir a los territorios firmantes de la lista de paraísos fiscales e, igualmente, para considerar que existía con ellos un efectivo intercambio de información.

Como ya indicamos, para que un territorio dejase de ser calificado como paraíso fiscal resultaba suficiente la firma de un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que fuese necesario que éste lo indicase expresamente. El silencio sobre esta cuestión presumía la suficiencia de la información intercambiada y el territorio dejaba de tener la condición de paraíso.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información era necesario que éste contuviese de forma expresa que la jurisdicción contratante dejará de ser calificada como paraíso fiscal. De no ser así, el silencio presumiría la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Pues bien, en relación a los territorios con los que existe efectivo intercambio de información tributaria, el silencio sobre esta materia en los Tratados o en los Acuerdos se interpretó de igual manera. En el caso de los Tratados, el silencio suponía la suficiencia de la información intercambiada para considerar que existía un efectivo intercambio de información tributaria; mientras que ocurriría a la inversa cuando el instrumento firmado era un Acuerdo, siendo necesario que se estableciese expresamente en el mismo que el nivel de intercambio de información era suficiente a estos efectos.

Cabe preguntarse por qué el legislador no se remitió a este concepto para regular el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales.

¿Por qué no estableció expresamente que dejarían de tener esta condición aquellos territorios con los existiese un efectivo intercambio de información tributaria?

Una respuesta a esta cuestión podría ser que el legislador quiso dejar la puerta abierta a una categoría intermedia de territorios: Aquellos que intercambiaban información suficiente para no ser calificados como paraísos fiscales pero que, sin embargo, resultaba insuficiente para considerar que existía con ellos un efectivo intercambio de información tributaria. Este argumento nos llevaría a afirmar que el umbral de información que exigía el legislador a un territorio para que dejase de ser calificado como paraíso fiscal debía ser menor que el que requería para que pasase a ser considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información¹⁸.

Pero posiblemente la razón se encontraba en la segunda parte de este concepto, que suponía una diferencia normativa entre el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales y los territorios con los que existía un efectivo intercambio de información.

En relación a estos últimos, la Ley 36/2006 preveía que “reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria”.

El desarrollo reglamentario se produjo en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008 —derogado con la Ley 11/2021— que consideró que existían limitaciones en el intercambio de información tributaria en cuatro supuestos que podemos reconducir a tres:

1. Cuando se produjesen dilaciones excesivas e indebidas. Una vez formulado el requerimiento de información, estas se concretaban en 2 situaciones:
 - a) Transcurridos 6 meses sin haberse aportado la información requerida y previo segundo requerimiento respecto al mismo contribuyente, no se aportase la información en el plazo de 3 meses. A estos efectos, los plazos expresados se com-

¹⁸ MARTOS GARCÍA, J. J. “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, nº 290, 2007.

putaban a partir del día siguiente a aquel en que se tuviese constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión.

- b) Transcurridos más de 9 meses desde que se formuló, no prestase colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acusara su recibo.
2. Se produjese un rechazo injustificado a facilitarla, no estando fundamentado en alguno de los supuestos expresamente establecidos en el Tratado o en el Acuerdo para denegarlo.
3. Se transmitiese información que no permitiera conocer los datos del requerimiento, bien por ser distinta a la requerida o por enviarse incompleta, impidiendo a la Administración aplicar adecuadamente la normativa tributaria española.

Constatado la realización de alguno de los presupuestos de hecho contenidos en el Real Decreto 1804/2008, correspondía al Director de la AEAT determinar aquellos territorios con los que se considerase que no existía un efectivo intercambio de información tributaria debido a las limitaciones del mismo; y de la misma forma, una vez que se constatase que las limitaciones habían cesado, a éste correspondía declarar que volvía a existir un efectivo intercambio de información tributaria, siendo necesario en ambos casos la publicación en el BOE de la resolución correspondiente.

La finalidad de esta disposición era garantizar no solo el compromiso formal de transparencia e intercambio de información de una jurisdicción, sino su voluntad real de llevarla a la práctica a través de una actuación administrativa oportuna y efectiva. Así, se podía seguir aplicando el Tratado en el resto del articulado, corrigiendo supuestos de doble imposición, y simultáneamente considerar que no existía un efectivo intercambio de información con esa jurisdicción, proyectando sobre ella las medidas defensivas previstas en nuestro ordenamiento para este tipo de territorios.

Sin embargo, nada similar establecía nuestro ordenamiento para aquellas jurisdicciones que habían salido de la lista de paraísos fiscales. En estos casos, el Tratado debía dejar de estar en vigor para que el mecanismo de reentrada volviese a activarse y el territorio se reintegrara en la lista, de tal manera que no cabía la posibilidad de seguir

aplicando al resto del articulado y que fuese calificado nuevamente como paraíso fiscal.

Resultaba ciertamente chocante que se contemplase una previsión como esta para determinar si existía un efectivo intercambio de información con una jurisdicción pero no para volver a considerarla paraíso fiscal.

Como consecuencia, todas aquellas jurisdicciones con las que existiese un efectivo intercambio de información no eran consideradas paraísos fiscales. Sin embargo, podía darse el caso de que no existiese un efectivo intercambio de información con algún territorio que hubiera salido de la lista al producirse limitaciones en el intercambio, pero paradójicamente y pese a ellas, no ser aplicable el mecanismo de reentrada si aún seguía vigente el Tratado o Acuerdo. Obviamente un desatino.

5. LA LEY 26/2014 Y LOS CRITERIOS PARA REFORMAR LA LISTA (2015-2021)

La Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 fue modificada por la Disposición Final Segunda de la Ley 26/2014, que entró en vigor el 1 enero 2015 y estuvo en vigor 6 años y medio, hasta el 9 de julio de 2021.

Con esta reforma seguía siendo necesario que los territorios fuesen calificados reglamentariamente paraísos fiscales, continuando vigente la lista contenida en el art. 1 del Real Decreto Real Decreto 1080/1991 hasta que fuese sustituida o actualizada¹⁹.

También se seguía distinguiendo a los paraísos fiscales de los territorios de nula tributación, manteniendo su definición legal y las medidas defensivas.

No obstante, trajo cambios sustanciales en la delimitación de los paraísos. Se renumeraron los puntos de la Disposición Adicional primera Ley 36/2006 y el segundo eliminó el mecanismo automático de salida y de reentrada de la lista y estableció por primera vez unos

¹⁹ Disposición transitoria segunda Ley 36/2006.

criterios que reglamentariamente debían ser respetados al actualizarla en un futuro.

5.1. La eliminación del mecanismo automático de salida y reentrada en la lista y la interpretación de la Dirección General de Tributos

Con la desaparición de los mecanismos automáticos de salida y de reentrada de la lista de paraísos fiscales se desandó parte del camino recorrido con la Ley 36/2006 para dotarle de cierto dinamismo.

Que la lista perdiera dinamismo parecía a simple vista un error y podía resultar difícilmente comprensible. Para entender esta decisión legislativa de nuevo debemos mirar a los trabajos que en el plano internacional se habían llevado a cabo durante los años anteriores y a las conclusiones que habían arrojado²⁰.

El mero compromiso de cumplimiento y el criterio formalista para que los territorios salieran de las listas había resultado un fracaso. Como se había puesto de manifiesto en el primer proceso que impulsó la OCDE desde 1998 a 2008, que los territorios se comprometieran a cumplir con el estándar no implicaba que tuvieran una voluntad real de hacerlo. El siguiente, emprendido en 2009, y que dio lugar a la publicación de las listas blanca, gris y negra, estableció un criterio formalista, basado en la firma de 12 Acuerdos o Tratados que cumplieran con el estándar internacional, adoleció del mismo defecto. Se detectó que algunas se habían limitado a firmar ese número mínimo necesario para estar en la lista blanca y, además, con territorios poco relevantes, por lo que formalmente cumplían los criterios pero seguían sin tener una clara voluntad de implementar de forma efectiva el estándar internacional, manteniendo al igual que en el proceso anterior una estrategia de “cumplimiento simulado”²¹ y constatándose

²⁰ Consúltese el Capítulo 1 de esta obra.

²¹ WOODWARD, R. “A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD’s International Tax Transparency Regime”, *Global Tax Governance What is Wrong with It, and How to Fix It*, ECPR Press, 2016, pág. 117; GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”, *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, nº 19, 2020.

que no había un espíritu real de cumplimiento en muchas jurisdicciones, lo que fue abiertamente criticado²².

Como consecuencia el legislador decidió acabar con el mecanismo automático de salida y reentrada de la lista; y a cambio, estableció unos criterios que debían ser respetados por el Ejecutivo al actualizar en un futuro la lista, habilitando al Gobierno expresamente para ello²³.

La consecuencia jurídica inmediata de la desaparición en la Ley del mecanismo automático de salida de la lista fue la derogación tácita del Art. 2 del Real Decreto 1080/1991, que originariamente lo había establecido en nuestro ordenamiento. Si uno de los principales aspectos de la reforma legal fue acabar con el mecanismo automático de salida y reentrada de la lista, no cabía mantener un desarrollo reglamentario del precepto que mantuviera aquello que el legislador había eliminado expresamente en la ley. Sería incoherente, absurdo y contrario a Derecho.

El contenido del citado artículo suponía un desarrollo *extra legem* contrario a la redacción de la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 vigente a partir de 1 de enero de 2015, vulnerando el principio de jerarquía normativa contenido en el art. 9.3 de nuestra Constitución.

²² YATES, M. T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAEL, M., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 3”, *Journal of International Taxation*, n° 22, 2011; GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, pág. 46; CARRASCO PARRILLA, P. J. “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales”, *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011, pág. 369; ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L., “The fight against tax havens and tax evasión. Progress since London G20 Summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo Observatorio de Política Exterior Española*, n° 59, 2011; MORENO GONZÁLEZ, S., “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información” *Crónica Tributaria*, n° 146, 2013.

²³ Punto 6 de la Disposición Adicional Primera, en su redacción a partir de 2015.

En consecuencia, tanto legal como reglamentariamente quedó descartada la vigencia *ex post* del mecanismo automático de salida y reentrada de la lista. Cualquier territorio que firmará con España un Acuerdo o Tratado que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2015 no saldría inmediatamente de la misma.

Así lo confirmó el informe emitido por la Dirección General de Tributos, con fecha 23 de diciembre de 2014, con número de referencia 2014-09934, que indicó que “a partir de la entrada en vigor de esta modificación la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa, y a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios”.

No obstante, cuando posteriormente España firmó un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información con uno de los territorios de la lista, el Sultanato de Omán, que entró en vigor el 19 de septiembre de 2015, la posición de la Dirección General de Tributos pareció ser otra.

El Gobierno no reformó el Real Decreto 1080/1991, y por tanto, no excluyó expresamente al Sultanato de Omán de la lista; y además, el mecanismo de salida había sido expulsado de nuestro ordenamiento, expresamente en la Ley y por derogación tácita en el Real Decreto 1080/1991. La conclusión a nuestro juicio era que hasta una nueva reforma del citado Real Decreto, el Sultanato de Omán debía seguir siendo calificado como paraíso fiscal.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos emitió un nuevo informe, fechado a 3 de noviembre de 2015, con número de referencia 15F/0423, que sin apenas fundamentación jurídica declaró que este territorio dejaba de tener la consideración paraíso fiscal a partir de la entrada en vigor del Tratado.

Bien es cierto que el punto sexto de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 señalaba que se “*habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales*”.

La actualización de un Real Decreto debía haberse hecho mediante una norma de igual rango, una norma reglamentaria de alcance general. Sin embargo, el Gobierno optó por emitir un informe interpre-

tativo o aclaratorio de la regulación vigente a través de la Dirección General de Tributos, que declaró que Omán dejaba de ser considerado paraíso fiscal; informe que conforme al art. 12.3 LGT “*tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos*” y que suponía una interpretación *contra legem*.

Prefirió la rapidez del informe de la Dirección General de Tributos a la aprobación de un Reglamento o incluso de una Orden Ministerial, que como disposiciones normativas de alcance general debían ser acatadas también por los particulares.

El Gobierno siguió sin revisar el Reglamento que contenía la lista de paraísos fiscales pero la Administración decidió excluir a Omán, porque entendió que con el Tratado firmado cumplía el estándar de información a intercambiar.

Más allá de las evidentes dudas legales que nos suscitó la actuación de la Administración tributaria, esta interpretación difícilmente iba a ser rebatida en los tribunales y ello por la concurrencia de tres circunstancias: ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando que les resulten aplicables las normas antiparaísos y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros.

Pero también cabía plantearse si la eficacia del mecanismo de salida y se proyectaba *ex ante* de la reforma. ¿Qué ocurría con los 15 territorios que salieron de la lista durante la vigencia del mecanismo automático de salida? ¿Volvían a ser considerados como paraísos a partir del 1 de enero de 2015 o seguían estando fuera al considerar que la pérdida de vigencia del mecanismo automático de salida solo se proyectaba *ex post* y no *ex ante*?

En definitiva, la cuestión se centraba en determinar si seguía vigente, a modo de régimen transitorio, el régimen jurídico que tenían aquellos territorios a los que les resultó aplicable el mecanismo de salida antes de la entrada en vigor de la Ley 26/2014.

Qué duda cabe que esta cuestión habría quedado resuelta si la Ley 26/2014 hubiese actualizado la lista o bien hubiese establecido una Disposición Transitoria que aclarara la situación de estos territorios. Sin embargo, no sabemos si de forma deliberada o por mero olvido, guardó silencio y no hizo ni lo uno ni lo otro. Al actuar así, nos re-

mitía a la calificación directa fijada reglamentariamente, que hasta nueva actualización se recogía en el Real Decreto 1080/1991.

La consecuencia jurídica debería haber sido que todos y cada uno de los territorios recogidos en el mismo hubieran sido calificados paraísos fiscales, incluidos los que dejaron de tener esa condición por la aplicación del mecanismo automático de salida; y es que a falta de un régimen transitorio expreso, la derogación de este mecanismo y la vuelta a la calificación directa a través del Real Decreto 1080/1991 suponía indirectamente la reentrada de aquellos territorios que salieron²⁴.

Sin embargo, de forma sorpresiva, la posición de la Administración fue contraria, como reflejó el informe emitido por la Dirección General de Tributos, con fecha 23 de diciembre de 2014. En él consideró que la pérdida de vigencia del mecanismo automático de salida no se proyectaba *ex ante* de la reforma.

Señaló que “la vigente lista de territorios, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003 seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe una nueva relación”. Por tanto, según la DGT para determinar los países integrantes en la lista a 1 de enero de 2015, seguía vigente el art. 2 del Real Decreto 1080/1991, esto es, que la eliminación en la Ley 36/2006 del mecanismo automático de salida y su sustitución por un sistema de calificación directa no supuso la derogación tácita del citado mecanismo en el Real Decreto, al menos para seguir proyectando sus efectos a aquellos países que salieron de la lista.

El lector se preguntará qué base jurídica utilizó la Dirección General de Tributos para defender la vigencia *ex ante* del art. 2 del Real Decreto 1080/1991. Su endeble argumentación se sustentó en el contenido de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006,

²⁴ VEGA BORRERO, F. A. “Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la Ley 26/2014” *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros*, n° 283, 2015; SIOTA ALVÁREZ, M. “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización” *Crónica Tributaria* n° 157, 2015; MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, n° 3, 2017.

que indicaba: “En tanto no se determine reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países y territorios previstos en el art. 1 del Real Decreto 1080/1991”.

Este precepto reconocía expresamente la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991, pero en ningún caso de él podía desprenderse que igualmente se mantenía en vigor su art. 2, ni siquiera para mantener fuera a los territorios que salieron de la lista. Si el legislador hubiese querido que los territorios que salieron de la lista siguieran fuera, no habría eliminado el mecanismo de salida de la ley; y si hubiese enloquecido jurídicamente y buscará eliminar y sustituir el mecanismo de salida de la Ley y mantenerlo en el Reglamento, debería haber reformado la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006 para indicarlo expresamente.

Incluso si esta fuera la situación jurídica que deseaba, no necesitaba que el legislador reformase la Ley 36/2006 para conseguirla; bastaba con que el Gobierno ejercitase la facultad que le otorgaba dicha Ley y actualizara la lista de paraísos fiscales vía reglamentaria, excluyendo a los territorios que habían salido de la misma bajo la extinta regulación legal; exclusión que podría haberse hecho con efecto retroactivo desde 1 de enero de 2015²⁵.

Este hubiera sido el camino jurídico correcto y no el seguido a través del informe de la Dirección General de Tributos si bien, como hemos señalado anteriormente, difícilmente será rebatido en los tribunales, al ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando que les resulten aplicables las normas antiparaísos y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros.

²⁵ VEGA BORRERO, F. A. “Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la Ley 26/2014” *Revista de Contabilidad y Tributación* del *Centro de Estudios Financieros*, n.º 283, 2015; SIOTA ALVÁREZ, M. “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización” *Crónica Tributaria* n.º 157, 2015; MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2017.

5.2. *Criterios para actualizar la lista*

A partir de 2015 el punto segundo de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 estableció por primera vez 3 criterios conforme a los cuales se podía actualizar la lista de paraísos fiscales, relacionados exclusivamente con la transparencia y el intercambio de información.

Pese a que desaparecía el mecanismo automático de salida y re-entrada de la lista, la idea que subyacía es que el legislador seguía apostando por la transparencia y el intercambio de información como rasgo único e imprescindible para evitar que un territorio fuese considerado paraíso fiscal, si bien a partir de ese momento no iba a bastar con que estuviera en vigor un instrumento internacional que la posibilitara. Este solo sería uno de los criterios a tener en cuenta, pero también habría que comprobar si el intercambio estaba siendo efectivo y cuál era la calificación que había obtenido ese territorio en las evaluaciones del Foro Global de transparencia e intercambio de información.

Esta reforma legislativa estuvo nuevamente inspirada en los trabajos de las instituciones internacionales²⁶.

El criterio formalista seguido por la OCDE había quedado atrás. Se había superado la época del mero compromiso, del cumplimiento formal y en muchos casos, simulado. Había que ir más allá y acreditar una auténtica voluntad real, un intercambio efectivo de información; y para hacerlo, desde 2009 el Foro Global de transparencia e intercambio de información estaba llevando a cabo la primera ronda de evaluaciones en relación al intercambio previa petición, auditando el grado de cumplimiento de los territorios.

Por otro lado, en 2014 el intercambio automático de información se abría paso. EEUU había aprobado la FATCA, que entró en vigor parcialmente el 1 de enero de 2014 y tenía previsto hacerlo de forma plena a partir de 2017; de forma casi inmediata el G20 había impulsado el intercambio automático de manera que, en octubre de 2014 y en el marco del Foro Global, 51 países suscribieron el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio auto-*

²⁶ Consúltese el Capítulo 2 de esta obra.

mático de información de cuentas financieras, al que pronto se adherieron otros tantos hasta alcanzar la centena, estando previsto que entrará en vigor para finales de 2017 en 49 jurisdicciones, caso de España, y para final de 2018 en 51 más; y mientras tanto, la Unión Europea reformaba la Directiva 2011/16/UE, su instrumento jurídico para el intercambio de información fiscal entre Estados miembros, mediante la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre, que incorporó los intercambios automáticos sobre cuentas financieras, siguiendo el Modelo CAA y el CRS.

A lo anterior debemos sumar que el proyecto BEPS aún estaba en una fase incipiente, mientras que los trabajos del Foro Global se habían consolidado, por lo que el legislador español decidió continuar con el enfoque de la transparencia y el intercambio de información; si bien, ante el escenario incierto que se abría como consecuencia de la puesta en marcha del intercambio automático de información y de una posible revisión del estándar de transparencia que conformara un nuevo *level playing field*, prefirió establecer los siguientes criterios de cara a la futura actualización de la lista:

- a) *La existencia con dicho territorio de un Tratado para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.*

El primer criterio era la existencia de un instrumento Internacional que contemple el intercambio de información suficiente y que estuviera en vigor. Junto al Tratado o al Acuerdo que activaban previamente el mecanismo de salida de la lista, la novedad es la incorporación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

La incorporación de este Convenio internacional tuvo plena lógica, dado que desde la revisión llevada por el Protocolo de 2010, que entró en vigor en junio de 2011, garantizaba el mismo estándar de información intercambiable, ofreciendo además un carácter multilateral sin restricciones de partida para cualquier Estado que desee suscribirlo; incluso su posible uti-

lización en relación a algunos territorios para el intercambio automático.

Se trata de un instrumento que al igual que el Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición permite solicitar información fiscal relevante para la aplicación de prácticamente de cualquier tributo; Pretende que se intercambie en la medida más amplia posible, sin que ello permita a los Estados realizar solicitudes genéricas, indeterminadas, o de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente, salvaguardado además el derecho a la confidencialidad de la información tratada y el resto de derechos reconocidos en la normativa interna de los Estados, pero sin que ello impida o entorpezca indebidamente la asistencia administrativa eficaz. Por ello expresamente establece que no se podrá alegar el derecho al secreto bancario para impedir el suministro de la información solicitada o la falta de información sobre la identidad formal o real de Administradores y propietarios de una entidad. Ni que tampoco podrá rechazarse la petición alegando que no se dispone de la información fiscal solicitada porque es irrelevante para la liquidación de sus propios tributos, siempre que fuese posible obtenerla conforme a sus procedimientos y prácticas administrativas²⁷.

En definitiva, bastaba con que resultase aplicable alguno de estos 3 instrumentos internacionales que garantizan el estándar de transparencia e intercambio información vigente internacionalmente en 2015 para que formalmente al Estado español tuviera cobertura jurídica para solicitar la información necesaria para la aplicación de sus tributos; si bien este hecho no garantizaría que el territorio se excluyera de la lista de paraísos, al poder estar presente cualquiera de los otros dos 2 criterios.

²⁷ Comentarios al art. 26 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble Imposición y el texto del Informe Explicativo del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, tras el Protocolo de 2010. De hecho este último señala que si las disposiciones de éste conforme al Protocolo de 2010 siguen lo dispuesto en el art. 26 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición, deben ser interpretadas en términos generales de la misma manera, inspirándose en los Comentarios de la OCDE al citado artículo.

Sin embargo, si España no tenía en vigor ninguno de estos 3 instrumentos con una jurisdicción, el Gobierno podría incluirla en la lista de paraísos fiscales al no disponer de un instrumento formal que canalizara el intercambio, lo que lo imposibilitaría de facto y daría lugar al cumplimiento del segundo criterio, que pasamos a comentar.

b) *Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria*

La disposición adicional primera se reenumeró, estableciendo a partir de 2015 en el apartado 4 el concepto de *territorio con el que existe un efectivo intercambio de información*, caracterizado por la concurrencia de 3 rasgos:

- Que no se tratase de un paraíso fiscal
- Que estuviese en vigor con él alguno de los tres *instrumentos Internacionales* —Tratado evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, Acuerdo de intercambio de información o Convenio de Asistencia Administrativa Mutua— que garantizase el intercambio de información suficiente²⁸.

²⁸ Llamó la atención la redacción del punto 4 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, según la Ley 26/2014, que al enunciar los 3 instrumentos internacionales que permitían que exista un efectivo intercambio de información, solo realizó una referencia expresa en relación a la firma de Tratados para evitar la doble imposición, de tal forma que a través de ellos se consigue el efectivo intercambio de información “siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición”. Se mantiene la redacción original de tal manera que el silencio del Convenio sobre esta cuestión sigue presumiendo la suficiencia de la información intercambiada para que exista efectivo intercambio de información.

Sin embargo, al referirse al Acuerdo de Intercambio de información en materia tributaria y al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, como instrumentos que también garantizan el efectivo intercambio de información, no hacía esa mención expresa. Ignoró la posibilidad de que el alcance del Acuerdo o las posibles reservas realizadas al adherirse al Convenio hagan que el nivel de intercambio de información tributaria resulte insuficiente, circunstancia que ya ocurrió en el pasado.

Nótese además que la redacción original de este punto 4 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 consideraba que existiría efectivo intercambio de información tributaria cuando resultase aplicable un Acuerdo en el que expre-

- Que no se presentase alguno de los supuestos previstos reglamentariamente que originen limitaciones del intercambio de información.

El concepto de territorios con los que existe un efectivo intercambio de información incorporó 2 matices nuevos con la Ley 26/2014. Por un lado, aclaró expresamente que se excluían a los paraísos fiscales; y por otro, incorporó el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, como posible instrumento formal con el territorio para canalizar el intercambio.

En este segundo criterio el legislador utilizó este concepto, remitiéndose al apartado 4 de la Disposición Adicional Primera

samente se estableciese que el nivel de intercambio de información tributaria era suficiente. Conforme a la redacción original, el silencio presumiría la insuficiencia de la información intercambiada para que existiese un efectivo intercambio de información tributaria. Sin embargo, tras la Ley 26/2014 esta referencia se omite, invirtiéndose el significado. A partir del 1 de enero de 2015, el silencio en el Acuerdo presumía que la información intercambiada es suficiente y que existe efectivo intercambio de información.

En cualquier caso, siempre que se incorporé en el Tratado o en el Acuerdo referencia expresa a que no se alcanza un efectivo intercambio de información, la mención en la Ley resultará innecesaria, dado que el rango jerárquico de los Tratados Internacionales prevalece sobre la Ley.

Esta cuestión resultaba más controvertida en relación al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE y del Consejo de Europa, al tratarse de un instrumento multilateral en el que las nuevas jurisdicciones podrían adherirse con o sin reservas. La ley no contempla el supuesto en que la naturaleza de esas reservas hiciese que a juicio del Gobierno español no se alcanzase un efectivo intercambio de información. Según la redacción legal, cualquier jurisdicción que suscriba el citado Convenio multilateral, con independencia de que lo haga por completo o realizando algún tipo de reserva, pasaría a ser considerada como un territorio con el que existe un efectivo intercambio de información, evitando la aplicación de las medidas defensivas previstas en nuestro ordenamiento para aquellos con los que no existe ese efectivo intercambio.

En este sentido, creemos que resultaría necesario una reforma legislativa que aclarase esta cuestión o un desarrollo reglamentario en el que se indique que esta consideración solo se alcanzará cuando la adhesión al Convenio se haga sin reservas, quedando en este último caso en manos del Ejecutivo decidir en cada caso si la naturaleza de esas reservas condiciona o no la calificación de territorio con el que existe un efectivo intercambio de información.

de la Ley 36/2006, pero en sentido negativo: *territorios con los que no existe efectivo intercambio de información*.

Pareció presumir que aquellos que no cumplan alguno de los 3 rasgos expuestos serían territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información, en una suerte de clasificación dual de todas las jurisdicciones: o existía un efectivo intercambio o no existía, sin que quepa una tercera categoría.

Así las cosas, en una futura revisión habría que comprobar para cada territorio esos 3 rasgos. Que no existiera un efectivo intercambio de información permitiría incorporarlo a la lista de paraísos²⁹ y para ello, debía incumplirse alguno de ellos.

El primero, que no se trate de un paraíso fiscal. Con la desaparición del mecanismo de salida, el legislador ha querido dejar claro, indicándolo expresamente, que un paraíso fiscal no podrá ser simultáneamente considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información tributaria. En cualquier caso, este rasgo resulta inoperativo cuando se utiliza para constatar el cumplimiento de este criterio en un proceso de revisión de la propia lista de paraísos fiscales.

El segundo, con algún matiz, coincide esencialmente con el primer criterio a tener en cuenta en una actualización de la lista³⁰; y es que si no hay en vigor un instrumento jurídico que posibilite el intercambio con un territorio —Tratado, Acuerdo o Convenio— éste no podrá producirse y, por tanto, no llegaría a haber un efectivo intercambio de información³¹. En este esce-

²⁹ SÁNCHEZ HUETE, M. A. “La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?”, *Quincena Fiscal*, n° 13, 2015.

³⁰ Con algún matiz menor el legislador hizo coincidir el criterio de revisión de la lista de paraísos fiscales contenido en la letra a) del punto 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, con las letras a) b) y c) del punto 4 que conformaban el segundo rasgo para considerar que existe efectivo intercambio de información con un territorio.

³¹ Con la redacción dada por la Ley 26/2014 a la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, creemos que ya no tendría cabida la interpretación que habíamos formulado con la redacción original del precepto. Esa interpretación era que el umbral de información exigible a un territorio para que dejase de ser calificado como paraíso fiscal debía ser menor que el que se requería para que pasase a ser

nario, se darían simultáneamente los dos primeros criterios de revisión de la lista para considerarlo paraíso fiscal.

De manera que si hubiera en vigor un instrumento jurídico que posibilitara el intercambio, la cuestión se reconduciría a comprobar que no se presentase alguno de los supuestos reglamentarios que provocaban limitaciones al mismo, lo que nos llevaba a la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008 que hemos glosado previamente y que seguía en vigor.

Recordemos que ésta consideró que se producían limitaciones al intercambio cuando se produjesen dilaciones excesivas e indebidas³²; o bien un rechazo injustificado a facilitar la información, no estando fundamentado en alguno de los supuestos expresamente establecidos en el Tratado o en el Acuerdo para denegarlo; o se transmitiese información que no permitiera conocer los datos del requerimiento, bien por ser distinta a la requerida o por enviarse incompleta, impidiendo a la Administración aplicar adecuadamente la normativa tributaria española.

Constatado la realización de alguno de los supuestos contenidos en el Real Decreto 1804/2008, correspondía al Director de la AEAT determinar aquellos territorios con los que se considerase que no existía un efectivo intercambio de información tributaria debido a las limitaciones del mismo; y de la misma

considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información. MARTOS GARCÍA, J. J. “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, n° 290, 2007.

³² Una vez formulado el requerimiento de información, estas se concretaban en 2 situaciones:

- a) Transcurridos 6 meses sin haberse aportado la información requerida y previo segundo requerimiento respecto al mismo contribuyente, no se aportase la información en el plazo de 3 meses. A estos efectos, los plazos expresados se computaban a partir del día siguiente a aquel en que se tuviese constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión.
- b) Transcurridos más de 9 meses desde que se formuló, no prestase colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acusara su recibo.

forma, una vez que se constate que las limitaciones habían cesado, a éste correspondía declarar que volvía a existir un efectivo intercambio de información tributaria, siendo necesario en ambos casos la publicación en el BOE de la resolución correspondiente; y de la misma forma, de cara una futura revisión de la lista, el territorio podría ser calificado como paraíso fiscal, lo que ciertamente resultaba sensato.

Por tanto, conforme a estos 2 primeros criterios de actualización de la lista, debía haber en vigor un Tratado, Acuerdo o Convenio que posibilitase el intercambio y, además, que se llevase a cabo de forma efectiva, esto es, oportuna, completa y sin errores.

- c) Los resultados de las evaluaciones inter pares del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información

El primer criterio de actualización de la lista de paraísos podía constatarlo directamente la Administración española. Le bastaba con comprobar si había en vigor algún Tratado, Acuerdo o Convenio internacional que permitiese el intercambio.

Para acreditar el segundo criterio de revisión, reconducible a si el intercambio se estaba llevando a cabo sin limitaciones, de forma oportuna, completa y adecuada, podía acudir a su experiencia directa en los intercambios con el territorio en cuestión.

Sin embargo, cabía la posibilidad que la información recibida hubiera sido errónea y que la Administración española no la hubiera detectado. Como también era posible que careciese de experiencia previa en el intercambio con ese territorio, porque se acabara de firmar un Acuerdo o un Tratado o bien, porque no se había aplicado nunca.

En estos casos y en otros, resultaba muy útil acudir a los trabajos que viene desarrollando el Foro Global de transparencia e intercambio de información y, en concreto, a las calificaciones que ha obtenido el territorio en cuestión en caso de haber sido evaluado.

Acertadamente, el legislador lo introdujo a partir de 2015 como tercer criterio que debería considerarse al revisar la lista de paraísos fiscales³³.

Finalmente, cabe destacar una cierta inconcreción en relación a la aplicación de los criterios³⁴. El legislador no aclaró si los 3 criterios debían concurrir o bastaba con que se presentara uno; e igualmente guardaba silencio sobre la calificación necesaria del Foro Global de transparencia e intercambio de información para estar excluido. Tampoco decía nada sobre el intercambio automático de información, como nueva modalidad incipiente. Aún era pronto. Pero al establecer como criterio las calificaciones, en términos generales, del Foro Global de transparencia e intercambio de información se dejaba la puerta abierta a que en el futuro pudiera emitirlas y tenerlas en cuenta.

Una mayor concreción hubiera sido recomendable para comprobar la correcta inclusión en la lista y, en consecuencia, si la aplicación de medidas defensivas sería ajustada a Derecho. Sin embargo, como la lista no llegó a actualizarse, tampoco se presentó este problema.

6. CONCLUSIONES

Primera. Durante tres décadas la lista de paraísos fiscales que aprobó el Real Decreto 1080/1991 ha formado parte de nuestro ordenamiento.

La calificación como paraíso se refería a territorios o países. No distinguía regímenes fiscales perjudiciales susceptibles de medidas defensivas, si bien incluyó tácitamente uno. Consideraba a Luxemburgo paraíso fiscal pero solo en lo que respecta a las rentas percibidas por

³³ Los trabajos y las evaluaciones que desde 2009 viene realizando el Foro Global de transparencia e intercambio de información, tanto en relación al intercambio previa petición como al intercambio automático, han sido ampliamente desarrollados en el Capítulo segundo de esta obra, al que nos remitimos.

³⁴ La generalidad con la que fueron formulados los criterios y el silencio sobre el peso relativo de cada uno de ellos fue abiertamente criticado por BÁEZ MORENO, A. “El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales”. *Revista de contabilidad y tributación* n° 439, 2019.

las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.

Segunda. Pese a que las Exposiciones de Motivos de los textos normativos señalaron el carácter dinámico que debía tener la lista, ningún precepto durante 30 años obligó al Gobierno o al Ministerio a revisarla periódicamente; y ello pese a los cambios internacionales y las 4 reformas internas que se produjeron.

A falta de revisión legislativa, la fórmula para dotarle parcialmente de dinamismo, fue la aprobación mecanismo automático de salida en 2003, elevado a rango legal en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, que también incorporó de mecanismo de reentrada. Estuvieron vigentes hasta final de 2014 y a lo largo de esos años salieron 15 territorios. En 2015, ya eliminados, mediante Resolución de la DGT se excluyó a otro más, por lo que el total fueron 16.

Sin embargo y de forma inexplicable, durante esos 30 años no se incorporó ningún otro. La pervivencia de la lista del Real Decreto 1080/1991 ha llegado a tal extremo que la calificación como paraísos fiscales fue eliminada de nuestro ordenamiento por la Ley 11/2021, pero aquella sigue en vigor de forma transitoria, hasta que se apruebe una nueva de jurisdicciones no cooperativas. No obstante, a tenor de la evidente pereza legislativa en la materia, la transitoriedad debe ponerse en cuarentena.

Tercera. El Real Decreto 1080/1991 no estableció en su redacción inicial ninguna referencia a los criterios utilizados por el Ministerio de Economía y Hacienda para calificar como paraísos fiscales a estos territorios.

Sin embargo, ha habido una clara influencia histórica de los trabajos de la OCDE y del Foro Global de Transparencia e intercambio de información en materia fiscal en la regulación española en la materia, lo que nos ayuda a intuirlos.

El Informe OCDE 1998 aún no había sido publicado pero atendiendo a los requisitos que después estableció y que ya empezaban a perfilarse, podemos suponer que en la lista española se tuvieron en cuenta, esencialmente, el bajo nivel de tributación y su opacidad informativa.

Sin embargo, en línea con la reorientación conceptual que se plasmó en el informe OCDE 2001, el mecanismo automático de salida se basaba exclusivamente en la transparencia y el intercambio de información previa petición;

Un paraíso fiscal dejaría de tener esta consideración cuando suscribiese con España, y entrase en vigor, un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un Acuerdo de Intercambio de Información, y ello con independencia de que fuese un territorio de baja o nula tributación.

En cualquier caso, no toda jurisdicción opaca era calificada como paraíso, dado que aquellas que no fueron incluidas en la lista, como Suiza, seguían fuera al no existir un mecanismo de entrada.

Cuarta. Los paraísos fiscales no fueron las únicas jurisdicciones destinatarias de medidas defensivas. Desde 2006 y durante tres lustros, la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 delimitó a los territorios de nula tributación y a los territorios con los que no existía un efectivo intercambio de información, lo que permitió la aplicación de medidas específicas para cada una de ellos, compatibles entre sí.

Cabía la compatibilidad de las medidas antiparaísos con las previstas para los otros 2 grupos de territorios. Con un paraíso fiscal no solía existir un efectivo intercambio de información y, en algunos casos, podía ser también un territorio de nula tributación. Cuando así ocurría, le podían ser aplicables no solo las medidas antiparaísos, sino también las previstas para los otros grupos.

Sin embargo, esta distinción por grupos de territorios tuvo poco impacto para los paraísos fiscales. Las medidas defensivas que se establecieron para los territorios de nula tributación y para aquellos con los que no existía un efectivo intercambio de información se contemplaban generalmente para los paraísos, por lo que en realidad no supuso una mayor presión frente a ellos.

Sí que fue útil como contrapeso al mantenimiento de la vigencia de la lista del Real Decreto 1080/1991. Como hemos apuntado, no se revisó ni se estableció un mecanismo automático de entrada, imposibilitando que nuevas jurisdicciones pudieran incorporarse a la misma; pero el legislador otorgó un marco legal para calificar a nuevos territorios en alguno de los 2 grupos anteriores y aplicarles medidas

defensivas específicas. En la práctica fueron menos que las que aplicó a los paraísos, lo que hacía suponer que los consideraba territorios de riesgo de segunda o tercera categoría pero penalizaba de alguna forma las operaciones con ellos.

Quinta. Durante estas 3 décadas el Real Decreto 1080/1991, la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de medidas contra el fraude y la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008 se convirtieron en los textos normativos de referencia en esta materia en nuestro ordenamiento.

Pese a la importancia que suponía calificar a un territorio en alguno de los tres grupos susceptibles de medidas defensivas, previstas en diversas figuras impositivas, el marco legal era deslavazado y de difícil detección para los contribuyentes. Debería haber sido regulado en la Ley General Tributaria y en sus reglamentos de desarrollo, lo que hubiera mejorado la técnica y la transparencia normativa.

Sexta. La Ley 26/2014 eliminó el mecanismo automático de salida y de reentrada de la lista de paraísos y planteó la duda de cómo calificar a las 15 jurisdicciones que habían salido antes del 1 de enero de 2015, fecha en la que entró en vigor.

Esta cuestión habría quedado resuelta si la Ley 26/2014 hubiese actualizado la lista o bien hubiese establecido una Disposición Transitoria que aclarara la situación de estos territorios. Sin embargo, no sabemos si de forma deliberada o por mero olvido, guardó silencio y no hizo ni lo uno ni lo otro.

Como la Ley 36/2006 se remitió a la calificación directa fijada reglamentariamente, que era el art. 1 del Real Decreto 1080/1991, todos los territorios recogidos en el mismo debían pasar a ser paraísos fiscales, incluidos los que dejaron de tener esa condición por la aplicación del mecanismo automático de salida, ya derogado.

Sin embargo, de forma sorpresiva, la Administración se posicionó de forma contraria, como reflejaron los informes emitidos por la Dirección General de Tributos, 23 de diciembre de 2014 y de 3 de noviembre de 2015. En ellos se defendía la vigencia de los efectos del mecanismo automático de salida contenido en el art. 2 del Real Decreto 1080/1991 hasta nueva revisión de la lista, basándose en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006 vigente en aquel momento y proyectando sus efectos ex post y ex ante de la reforma.

Defendía que aquellos territorios que se habían beneficiado del mismo hasta el 31 de diciembre de 2014 siguieran fuera. No obstante, para salir a partir de entonces se necesitaba una manifestación expresa y eso fue lo que hizo en el informe de 3 de noviembre de 2015, excluyendo a Omán, que acababa de firmar un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

La interpretación de la DGT fue claramente *extra legem*. El precepto en que basaba su resolución reconocía expresamente la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991, pero en ningún caso de él podía desprenderse que igualmente se mantenía en vigor su art. 2, ni siquiera para excluir de la lista los territorios que habían salido previamente. Resultaba contradictorio interpretar que el legislador eliminaba el mecanismo automático de salida en la ley y lo mantenía en el Reglamento para que los territorios que salieron de la lista siguieran fuera. Si esa hubiera sido su intención, debería haber reformado la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006 para indicarlo expresamente. De lo contrario, se estaría quebranto el principio de jerarquía normativa.

En todo caso y más allá de las dudas legales que presentó, la interpretación de la Dirección General de Tributos no fue rebatida en los tribunales; y ello por tres motivos: (a) era de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos conforme al art. 12.3 LGT; (b) beneficiaba a ciertos contribuyentes al evitar que les resultaran aplicables las normas antiparaísos; (c) y, finalmente, no perjudicaba directa y específicamente a otros.

De manera que de los 48 territorios de la lista, solo 32 continuaron siendo calificados como paraísos fiscales a partir de entonces.

Séptima. A partir de 2015 tampoco se compelió al legislador a actualizar la lista cuando constatase que algún territorio cumpliera o incumpliera alguno de los 3 criterios introducidos. A partir de ese momento seguía teniendo plena libertad para decidir cuándo era el momento idóneo para revisarla, pero una vez decido, debía respetarlos, de manera que de no hacerlo, incluyendo o excluyendo a algún territorio por otro motivo o sin motivo alguno, la calificación reglamentaria sería ilegal.

Desapareció con ello la ausencia de motivación en la calificación de un territorio como paraíso fiscal en la futura lista, de tal forma que el Gobierno debía justificar para cada uno de ellos el criterio o criterios que cumplía y que fundamentaría su inclusión. Sin embargo, como no llegó a actualizarla, no tuvo que motivar nada.

Octava. La Ley 26/2014 introdujo 3 criterios que seguían basándose en la transparencia y el intercambio de información y que debían tenerse en cuenta en una futura revisión reglamentaria de la lista.

Inspirado en los trabajos del Foro Global, la idea que subyacía es que el legislador seguía apostando por la transparencia y el intercambio de información como rasgo único e imprescindible para evitar que un territorio fuese considerado paraíso fiscal, si bien a partir de ese momento no iba a bastar con que estuviera en vigor un instrumento internacional que la posibilitara —Acuerdo de intercambio, Tratado para evitar la doble imposición o Convenio de Asistencia mutua según protocolo 2010—.

Este solo sería uno de los criterios a tener en cuenta, pero también habría que comprobar si el intercambio estaba siendo efectivo y cuál era la calificación que había obtenido ese territorio en las evaluaciones del Foro Global de transparencia e intercambio de información.

Nada decía sobre qué criterios debían concurrir o si bastaba con que se presentara uno. Guardaba silencio sobre la calificación necesaria del Foro Global de transparencia e intercambio de información para estar excluido. Tampoco decía nada sobre el intercambio automático de información, como nueva modalidad incipiente. Aún era pronto. Pero al establecer como criterio las calificaciones del Foro Global de transparencia e intercambio de información, sin mayor concreción, se dejaba la puerta abierta a que en el futuro pudiera emitirlas y tenerlas en cuenta.

En cualquier caso la revisión nunca llegó a producirse, lo que evitó que la generalidad con la que fueron formulados los criterios provocará problemas jurídicos.

Novena. Se echó en falta una referencia a los incipientes trabajos de la UE y del Proyecto BEPS de la OCDE como cuarto y quinto criterio a tener en cuenta en una futura revisión de la lista. Por cautela el

legislador podía haberlos mencionados, sin comprometerse a seguirlos. Sin embargo, guardo silencio³⁵.

BIBLIOGRAFÍA

- BÁEZ MORENO, A. “El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales”. *Revista de contabilidad y tributación* n° 439, 2019.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Las normas antiparaísos fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario” *Crónica Tributaria* n° 11, 2004.
- CARMONA FERNÁNDEZ, *Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003.
- CARRASCO PARRILLA, P. J. “La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales”, *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011.
- ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L., “The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 Summit and the challenges ahead”, *Documento de Trabajo Observatorio de Política Exterior Española*, n° 59, 2011.
- GARCÍA PÉREZ, J. A. “Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales” *Cuadernos de Formación CEF*, vol. 12, n° 4, 2011.
- GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point”, *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.
- GONZÁLEZ-MARTÍN, J. M. “¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”, *Anduli Revista Andaluza de Ciencias Sociales*, n° 19, 2020.
- GUTIÉRREZ DE PABLO, “Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales”, *Impuestos*, n° 10, 1995
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Quincena Fiscal*, n° 3, 2017
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”,

³⁵ MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, n° 3, 2017.

- Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, n° 290, 2007.
- MARTOS GARCÍA, J. J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, 2007.
- MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, *Crónica Tributaria* n° 146, 2013.
- O’NEILL, “US Treasury Secretary statement on OECD tax havens”, *Tax Notes Internacional*, vol. 22, n° 21, 2001.
- PATON GARCÍA, G. “La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales”, en la obra colectiva *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011.
- ROSER SAMPLON, S. “Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal”, *Cuadernos de Formación CEF*, vol. 3, n° 14, 2007.
- SALTO VAN DER LAAT, “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, n° 93, 2000.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. “La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?”, *Quincena Fiscal*, n° 13, 2015.
- SIOTA ALVÁREZ, M. “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización”, *Crónica Tributaria* n° 157, 2015.
- VEGA BORRERO, F. A. “Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la Ley 26/2014” *Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros*, n° 283, 2015.
- WOODWARD, R. “A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD’s International Tax Transparency Regime”, *Global Tax Governance What is Wrong with It, and How to Fix It*, ECPR Press, 2016.
- YATES, M. T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAEL, M., “The Death of Information Exchange Agreements? Part 3”, *Journal of International Taxation*, n° 22, 2011.

Capítulo V

Jurisdicciones no cooperativas en el Ordenamiento Español¹. La Ley 11/2021 de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA
Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. DE PARAÍSO FISCAL A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 3. JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS HASTA QUE NO SE APRUEBE LA NUEVA LISTA. DE NUEVO EL REAL DECRETO 1080/1991. 4. CONSECUENCIAS DEL ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS PARA ACTUALIZAR LA LISTA. 4.1. Motivación de la inclusión de cada territorio o régimen preferencial. 4.2. Previsibilidad y seguridad jurídica. 5. CRITERIOS CONFORME A LOS QUE SE PODRÍA ACTUALIZAR LA LISTA. 5.1. Territorios y países. 5.1.1. Transparencia. 5.1.2. Ausencia de actividad económica real. 5.1.3. La existencia de baja o nula tributación. 5.2. Regímenes fiscales perjudiciales. 5.2.1. OCDE. 5.2.2. Unión Europea. 6. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha reformado la DA 1ª de la Ley 36/2006 sustituyendo los paraísos fiscales, los territorios de nula tributación y aquellos con los que no existe efectivo intercambio de información, por un único concepto pluricompreensivo: las jurisdicciones no cooperativas.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P), convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

Junto a los motivos de fondo de la reforma y las causas que la originan, surgen otras cuestiones de interpretación y aplicación de la nueva normativa que por su importancia merecen un tratamiento detallado.

Hasta nueva revisión, sigue en vigor la lista de paraísos fiscales contenida en el Real Decreto 1080/1991, ahora denominados jurisdicciones no cooperativas. Surge la duda sobre la situación en la que se encuentran los territorios que salieron de ella antes de la llegada de la Ley 11/2021; e incluso si algunos pueden haber quedado blindados frente a futuras listas.

El legislador no define el concepto de jurisdicción no cooperativa. Opta nuevamente por establecer unos criterios que deberán ser respetados en la futura formulación de la lista, tal y como hizo previamente la Ley 26/2014 en relación a los paraísos fiscales; y de la misma forma se reproduce alguna cuestión no resuelta, como el silencio sobre cómo deben aplicarse.

Distingue criterios para territorios y países y otros criterios para regímenes fiscales perjudiciales.

Los criterios para territorios y países que establece son: la transparencia —contemplada previamente para los paraísos fiscales, pero con nuevos subcriterios—, la equidad —en términos similares a como lo hace el criterio 2.2 de la lista de la UE de países y territorios no cooperativos— y la nula o baja tributación.

Presenta la posibilidad de que una jurisdicción sea calificada como no cooperativa porque tenga un régimen fiscal perjudicial. Con ello, por primera vez se aborda en nuestro ordenamiento esta realidad como fenómeno a combatir.

El concepto fue formulado a finales del siglo XX en el informe OCDE 1998 sobre competencia fiscal perjudicial que ya distinguió entre éstos y los paraísos, entendiendo que ambos provocaban este fenómeno y debían erradicarse².

En términos similares, el 1 de diciembre de 1997, las Conclusiones del Consejo de la UE relativas al Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial delimitaron los rasgos que caracterizaban las “medidas

² Informe OCDE 1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”.

fiscales de carácter pernicioso”, que los Estados miembros debían eliminar.

Durante más de dos décadas ambas instituciones han sometido a examen regulaciones nacionales y han emitido listas de regímenes fiscales perjudiciales. Sin embargo, durante todo ese tiempo el legislador español decidió ignorar estos regímenes, hasta que la Ley 11/2021 los ha reconocido y considerado suficientes para calificar a las jurisdicciones que los tengan como no cooperativas.

Por otro lado, la convivencia de una lista nacional y otra de la UE, así como medidas de defensa internas y otras comunitarias, implican cierta complejidad y puede inducir a confusión.

En este Capítulo expondremos y profundizaremos en todos estos asuntos, y con ello, en el nuevo marco normativo de las jurisdicciones no cooperativas en España.

2. DE PARAÍOS FISCALES A JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

Durante 30 años nuestro ordenamiento ha enumerado un grupo de países y territorios como paraísos fiscales y ha previsto numerosas disposiciones frente a ellos.

También durante casi 15 años ha habido otros 2 grupos, territorios de nula tributación y territorios con los que no existía un efectivo intercambio de información, susceptibles de medidas defensivas.

Sin embargo, esta situación ha cambiado con la Ley 11/2021. A partir de su entrada en vigor, la diferenciación por grupos de territorios desaparece y todos ellos se integran bajo un único término, las **jurisdicciones no cooperativas**.

Según dispone la DA 10^a de la Ley 36/2006 “1. Las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la DA 1^a de esta Ley. 2. Se entenderán suprimidas las referencias efectuadas a los apartados 2, 3 y 4 de la DA 1^a de esta Ley, en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021 (...)”.

Por tanto, las medidas defensivas que encontremos en el IRPF, en el Impuesto sobre sociedades, en el IRNR o en otra norma frente a cualquiera de estos territorios, se referirán a las jurisdicciones no cooperativas.

La Exposición de Motivos de la Ley 11/2021 argumenta que “con la finalidad de combatir más eficientemente el fraude fiscal, resulta necesario ampliar el concepto de paraíso fiscal y para ello determinar la consideración de jurisdicción no cooperativa, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, identificando aquellos países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia”.

Si en 2006 era necesario esta distinción conceptual para combatir de manera más eficiente las operaciones con estos territorios³; en 2021, de nuevo con la finalidad de luchar más eficientemente contra el fraude fiscal se reagrupan como jurisdicciones no cooperativas. En aras de la eficiencia en la lucha contra el fraude se justifica una cosa y la contraria; se divide primero y se unifica después; y ello, claro, sin acreditar esa supuesta eficiencia, simplemente acudiendo a ella como argumento de regulaciones contradictorias.

Cabe preguntarse entonces cuál el verdadero motivo de la reforma. La respuesta la encontramos en la propia Exposición de Motivos de la Ley 11/2021: “De acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, se adecúa el término de paraísos fiscales al de jurisdicciones no cooperativas. Adicionalmente, la determinación de los países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas requiere de una actualización atendiendo a las revisiones y trabajos desarrollados en el ámbito internacional, tanto en el marco de la UE como en el de la OCDE, cuyos criterios han permitido identificar una

³ La Ley 36/2006 lo justificó alegando que “(...) Con esta modificación se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información”.

serie de jurisdicciones no cooperativas, así como exigir una serie de compromisos a efectos de abandonar dicha categoría en el ámbito internacional, dando lugar a listas de países que se hallan en constante revisión”.

Hace ya algunos años que las expresiones “paraíso fiscal” y “paraíso fiscal no cooperativo” fueron sustituidas en las instituciones internacionales por “jurisdicciones no cooperativas”.

El informe OCDE 2006 hizo la última referencia a aquellos territorios para aclarar que si había Estados que estaban utilizando la lista de paraísos fiscales emitida por la OCDE en 2000, debían actualizarla teniendo en cuenta el nuevo reenfoque basado en la transparencia y el intercambio de información y los progresos que esta materia habían realizado algunos territorios⁴. El foco había pasado a las jurisdicciones no cooperativas.

Como consecuencia, el Foro Global de transparencia e intercambio de información ignoró la expresión paraísos fiscales y continuó refiriéndose a jurisdicciones no cooperativas.

Tampoco la menciona el Proyecto BEPS, pese a que la Acción 5 vuelve a recuperar el criterio de la actividad económica real, exigiéndoselo no solo a regímenes fiscales perjudiciales sino también a territorios de nula tributación⁵, lo que haría que estuviésemos ante paraísos fiscales conforme al concepto del informe OCDE 1998 si no cumpliesen con aquel criterio. Sin embargo, en caso de incumplimiento no los denomina así y se refiere a ellos como jurisdicciones no cooperativas.

La UE acabó cediendo a esta tendencia y desde que en 2016 emprendió su proceso de creación de una lista de territorios frente a los que aplicar medidas defensivas para combatir el fraude fiscal y la

⁴ Informe OCDE 2006 “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field”, pág. 18. Tampoco en el informe Informe OCDE 2006 “The OECD’S Project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries”. Los trabajos de la OCDE sobre competencia fiscal perjudicial se centraron exclusivamente en los regímenes fiscales perjudiciales y dejaron de hacer referencia a los paraísos fiscales.

⁵ Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

competencia fiscal desleal, optó por denominarlos jurisdicciones no cooperativas⁶.

Así que los trabajos, los criterios y la terminología empleada por la OCDE, por las instituciones impulsadas por ella y por la UE⁷, han provocado a nivel interno este reagrupamiento, ampliación y red denominación conceptual, pasando de los paraísos fiscales a las jurisdicciones no cooperativas.

3. JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS HASTA QUE NO SE APRUEBE LA NUEVA LISTA. DE NUEVO EL REAL DECRETO 1080/1991

Desaparece el término paraísos fiscales en nuestro ordenamiento. La DA 1ª de la Ley 36/2006 deja de referirse a ellos y en su lugar delimita a las jurisdicciones no cooperativas en el punto primero, incluyendo a países y territorios así como a regímenes fiscales perjudiciales.

El concepto de jurisdicción no cooperativa, como ha venido ocurriendo con el de paraíso fiscal, no se define legalmente. El punto primero de la DA 1ª, según redacción dada por la Ley 11/2021, se remite a una lista que se publicará por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial.

Como ya ocurrió en anteriores reformas, la Disposición Transitoria segunda aclara que mientras esa actualización no se produzca, la lista de paraísos fiscales contenida en el Real Decreto 1080/1991 mantendrá su vigencia de forma transitoria; y es que desde 1991 las reformas van y vienen, incluso los paraísos fiscales han sido eliminados de nuestro ordenamiento, pero la lista del Real Decreto 1080/1991 sigue en vigor, re denominando a los territorios como jurisdicciones no cooperativas, demostrando una capacidad de supervivencia jurídica inimaginable cuando se aprobó e inexplicable 30 años después.

Pervive pero la Ley 11/2021 vuelve a crear una cierta confusión sobre la calificación que corresponderá a los territorios que salieron de la lista de paraísos por la entrada en vigor de un Tratado para evi-

⁶ Consúltese el Capítulo III.

⁷ Consúltese los 3 primeros Capítulos.

tar la doble imposición con cláusula de intercambio de información durante la vigencia del mecanismo automático de salida.

Recordemos que cuando la Ley 26/2014 eliminó el mecanismo automático de salida esta cuestión la había resuelto, a nuestro juicio de forma anómala, el informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014, que consideró que la pérdida de vigencia del mismo no se proyectaba a aquellos territorios que habían salido de la lista previamente; entendía que seguían estando fuera y por tanto no debían ser considerados paraísos fiscales.

Sin embargo, la nueva redacción de la DA 1ª de la Ley 36/2006 señala que “5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas (...) con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio”.

Destaquemos que solo se refiere a los territorios que salieron de la lista a través de la entrada en vigor de un Convenio o Tratado. Nada dice de los que lo hicieron mediante un Acuerdo de intercambio de información quizás, porque todos contenían una cláusula expresa que indicaba que desde la entrada en vigor del mismo dejaría de aplicárseles la calificación del punto primero de la DA 1ª de la Ley 36/2006; mientras que solo un Convenio o Tratado para evitar la doble imposición la incluía⁸.

Como hemos apuntado, la Ley 11/2021 ha establecido que las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales se entenderán hechas a las jurisdicciones no cooperativas; y que se suprimirán las referencias efectuadas a los apartados 2, 3 y 4 de la DA 1ª la Ley 36/2006 en su redacción previa, pero nada dice del apartado 1, al que se refieren esos 5 Acuerdos y el Tratado. En concreto:

⁸ BÁEZ MORENO, A. “Aspectos críticos del nuevo concepto de jurisdicción no cooperativa en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude” *Revista Interactiva de Actualidad Fiscal AEDAF*, noviembre, 2020.

PAÍS	INSTRUMENTO (ART.)	ENTRADA EN VIGOR
Andorra	Acuerdo (art. 12.4)	23/11/2010
Antillas Holandesas	Acuerdo (art. 14.4)	27/01/2010
Aruba	Acuerdo (art. 15.4)	27/01/2010
Bahamas	Acuerdo (art. 13.4)	17/11/2011
Luxemburgo	Tratado (Modificación. Intercambio notas)	16/07/2010
Rep. San Marino	Acuerdo (art. 14.4)	02/08/2011

Dado el superior rango jerárquico de Acuerdos y Tratados internacionales, conforme al art. 9 de nuestra Constitución estos territorios deben quedar excluidos de la lista de jurisdicciones no cooperativas, al menos, mientras esta categoría de territorios siga establecida en la DA 1ª de la Ley 36/2006.

Andorra presenta alguna duda y el motivo radica en que posteriormente a que el Acuerdo resultase aplicable, entró en vigor el Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información que, a diferencia del anterior, no menciona expresamente que dejaría de ser considerado un paraíso fiscal. Según su Protocolo VII.1 “En relación con el intercambio de información previa solicitud regulado en el artículo 24 del presente Convenio, resultará de aplicación lo dispuesto en el Acuerdo entre el Principado de Andorra y el Reino de España para el intercambio de información en materia fiscal firmado el 14 de enero de 2010, hasta el 1 de enero de 2016. A partir de dicha fecha, las disposiciones del citado Acuerdo quedan sustituidas por las disposiciones del presente Convenio”.

Podría plantearse que esta disposición sustituyó el Acuerdo por el Tratado a partir del 1 de enero de 2016 y, que por tanto, no habría que considerar la referencia que realizaba aquél a que dejaría de ser uno de los territorios de la lista.

Pero también parece razonable una interpretación en sentido contrario, entendiendo que la sustitución por el art. 24 del Tratado se refiere a las disposiciones del Acuerdo que regulan exclusivamente el intercambio de información previa petición; y es que pese a su título,

el alcance del Acuerdo va más allá, como lo evidencia el art. 6, que regula las inspecciones fiscales en el extranjero, y el propio art. 12.4.

Por tanto, como el Acuerdo formalmente no ha sido denunciado ni por España ni por Andorra, también se podría interpretar que seguiría vigente en el resto de sus disposiciones. Salió de la lista con la entrada en vigor del Acuerdo y mientras haya partes del mismo vigentes, como ocurre con el art. 12.4, debería seguir fuera y no ser calificada como jurisdicción no cooperativa.

Si España quiere que Andorra sea calificada como jurisdicción no cooperativas, solventando esta diferencia interpretativa, le bastaría con denunciar el Acuerdo de intercambio de información, máxime a sabiendas que el grueso de su contenido fue incorporado y sustituido por el Tratado.

En consecuencia, en las circunstancias inmediatas a la aprobación de la Ley 11/2021 creemos que estos 6 territorios estarían fuera de la lista, con alguna duda sobre Andorra.

La situación es opuesta para aquellos que salieron de la lista por la entrada en vigor de un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información en los que no se indicaba expresamente que dejaban de ser calificados como paraísos fiscales, —Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong Kong, Barbados, Jamaica, Malta, Trinidad y Tobago, Panamá y Singapur—. A tenor del punto 5 de la DA 1ª de la Ley 36/2006, vuelven a incluirse, calificándolos como jurisdicciones no cooperativas.

A los anteriores territorios habría que unir Omán, cuyo Tratado entró en vigor con posterioridad a la eliminación del mecanismo automático de salida y que tampoco hacía mención expresa a que dejaba de ser calificado como paraíso fiscal en nuestra normativa; y es que con el cambio normativo operado por la Ley 11/2021, el informe de la Dirección General de Tributos de 3 de noviembre de 2015, con número de referencia 15F/0423, que declaró que este territorio dejaba de tener la consideración paraíso fiscal, pierde su fundamento.

Notemos que entre ellos se encuentran 2 países de la UE, Chipre y Malta, lo que vuelve a abrir el debate de si la aplicación de muchas de las medidas defensivas a estos dos territorios respetan el Derecho de la UE, las libertades comunitarias —libertad de establecimiento, libre circulación de personas, libre prestación de servicio, y libre cir-

culación de capitales y pagos— y la jurisprudencia del TJUE al respecto⁹; y en su caso, como deberían interpretarse para que su aplicación fuera respetuosa.

En consecuencia, de los 48 territorios enumerados en el Real Decreto 1080/1991, 42 son calificados como jurisdicciones no cooperativas a partir del 10 de julio de 2021 y mantendrán esta condición mientras no se apruebe la nueva Orden ministerial anunciada, proyectando sobre los mismos las medidas defensivas que inicialmente estaban previstas para paraísos, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe efectivo intercambio de información; si bien para aquellos que tengan en vigor un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, solo en la medida en que no sean contrarias a las disposiciones de éste, como norma de mayor rango jerárquico que debe ser respetada.

Cabe preguntarse si cuando el Ministerio apruebe la Orden y actualice la lista de jurisdicciones no cooperativas, podría incluir a las 6 —Andorra, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Luxemburgo y San Marino— que fueron excluidas de la lista del RD 1080/1991 por la entrada en vigor de un Acuerdo o un Tratado internacional en el que expresamente se indicaba.

Creemos que no y que en caso de incluirlo sería contrario al principio de jerarquía normativa consagrado en el art. 9 de la Constitución. Al haberse recogido la exclusión en un Tratado internacional, ésta quedaría blindada frente a una norma de rango menor como sería la Orden Ministerial; y ello mientras el Acuerdo o Convenio no se denuncie por alguna de las partes, siga vigente y se remita al punto primero de la DA 1^a de la Ley 36/2006 para dejar de aplicar al territorio la calificación que este precepto contiene, en la actualidad, jurisdicción no cooperativa —siempre que este precepto legal siga vigente—.

⁹ Estos problemas se plantearon con la adhesión de ambos países a la UE y fueron tempranamente descritos por CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “La normas antiparíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea”, *Documentos IEF* n° 11, 2004 Los problemas terminaron con la firma de sendos Tratados para evitar la doble imposición con cláusula de información y su salida automática de la lista de paraísos. Sin embargo, el nuevo marco normativo que nos presenta la Ley 11/2021 los reabre.

Cuestión distinta sería que el legislador realizará una nueva reforma legal y sacara de la DA 1ª de la Ley 36/2006 esta regulación.

Notemos que este blindaje podría proyectarse frente a otros territorios, una vez fuera aprobada la nueva lista. La lógica jurídica sería la misma. Si en el futuro algún tipo de Convenio Internacional suscrito con un territorio expresase que a su entrada en vigor dejaría de calificarse como jurisdicción no cooperativa, su rango jerárquico prevalecería sobre una norma legal o reglamentaria y, por tanto, saldría de la nueva lista.

Así, aunque en 2015 desapareció de la Ley 36/2006 el mecanismo automático de salida, siempre quedará la posibilidad de expulsar a un territorio de la lista —en este caso de jurisdicciones no cooperativas— a través de un Acuerdo o Tratado Internacional, en cualquiera de sus variantes, en el que expresamente se haga constar la exclusión.

4. CONSECUENCIAS DEL ESTABLECIMIENTO DE CRITERIOS PARA ACTUALIZAR LA LISTA

4.1. *Motivación de la inclusión de cada territorio o régimen preferencial*

Previamente la Ley 26/2014 estableció varios criterios que deberían haberse tenido en cuenta en una futura actualización de la lista de paraísos fiscales. Como apuntamos, aquel cambio legislativo implicaba motivación en la calificación, de tal forma que el Gobierno debía justificar para cada uno de ellos el criterio o criterios que cumplía y que fundamentan su inclusión¹⁰.

No obstante, como la revisión de la lista de paraísos no llegó a producirse, la calificación de los territorios siguió sin motivación.

La Ley 11/2021 otorga nueva redacción de la DA 1ª de la Ley 36/2006. Mantiene en los puntos 2 y 3 el establecimiento de criterios, ahora para la actualización de la lista de jurisdicciones no cooperati-

¹⁰ MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, nº 3, 2017.

vas y con ello, igualmente obliga al Ministerio a motivar la inclusión de cada una de ellas en la futura Orden Ministerial.

Pese a que la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021 señala que la lista deberá ser revisada periódicamente, lo cierto es que en el articulado no se indica una fecha límite para aprobarla, ni concreta cada cuanto tiempo deberá actualizarse; y tampoco compele a hacerlo cuando se constate que algún territorio cumple o incumple alguno de esos criterios.

Pese a que sería conveniente hacer revisiones, cuanto menos anuales, para que pudiera premiarse a aquellos que realizaran las reformas exigidas y se ajustan a los criterios y, al contrario, incluir a los que se apartan de ellos, lo cierto es que la Ministra tiene plena libertad para decidir cuándo es el momento idóneo; ahora bien, una vez decidido, deberá respetar los criterios legales, de manera que de no hacerlo, esto es, de incluir o excluir a algún territorio por otro motivo diferente o sin motivo alguno, a nuestro juicio, esa calificación sería ilegal.

La finalidad del establecimiento legal de los criterios es que el Ministerio se someta a los mismos y que, en caso de no hacerlo, se le otorgue al obligado tributario el derecho a cuestionar la inclusión en la lista y la aplicación de las medidas defensivas; y para ello se deberá analizar individualmente cada jurisdicción, o remitirse a las calificaciones que éste haya recibido por el Foro Global de transparencia e intercambio de información, por el Proyecto BEPS o por la UE.

Para cada jurisdicción se deberá expresar la causa o causas que la llevan a incluirla. De lo contrario se podría atacar jurídicamente su inclusión, al no quedar acreditado si el Ministerio al dictarla se ha ajustado a los criterios legales; y se podrían atacar los actos administrativos derivados de la aplicación de las medidas defensivas correspondientes.

4.2. Previsibilidad y seguridad jurídica

Las medidas defensivas frente a jurisdicciones no cooperativas son amplias y variadas. Pueden condicionar fuertemente las operaciones a realizar, por lo que se debe tener claro no solo si el país o territorio tiene esta calificación, sino además, en caso de no tenerla, si hay indicios razonables de que se le asigne. Pongamos varios ejemplos.

El primero podía ser una empresa que hubiese decidido subcontratar un proyecto informático de gran cuantía económica y que se desarrollaría a lo largo de varios años. Al valorar una decisión como esta, resultaría vital para que el gasto en que incurra pueda ser deducible en el impuesto de sociedades, conforme al art. 15 de la Ley 27/2014, que la empresa que finalmente se encargue de ejecutarlo no resida en una jurisdicción no cooperativa o que dicho servicio no se pague a través de una entidad residente en aquella. Si lo hiciese, se invierte la carga de la prueba y corre a cargo del contribuyente probar que el gasto devengado responde a una operación efectivamente realizada, lo que siempre entrañará un riesgo adicional ¿Cómo acreditarlo? ¿Y si los medios de prueba aportados resultan insuficientes para la Administración? Corre el riesgo de tener que litigar para que se le conozca la deducibilidad del gasto, con los recursos que conlleva y la incertidumbre de saber si finalmente podrá o no deducírselo.

Otro ejemplo aún más revelador se presentaría cuando una persona física de nacionalidad española residente en nuestro país recibe a principio de año una oferta de trabajo con unas condiciones económicas muy favorables para desplazarse a otro, que no aparece en la lista de jurisdicciones no cooperativas y con una fiscalidad sensiblemente más baja que en España, trasladando allí su residencia fiscal. Notemos que para decidir aceptar o no la oferta de trabajo, es esencial que no sea calificado como jurisdicción no cooperativa, dado que en caso de serlo se aplicaría el art. 8 de la Ley del IRPF y seguiría siendo contribuyente del IRPF español durante ese periodo impositivo y los cuatro siguientes, produciéndose una doble imposición internacional. Si finalmente acabará tributando en España, bien por no existir Tratado que la corrija o bien porque la Administración no admite las pruebas que acreditan que reside en otro país, sus ingresos netos se reducirían sensiblemente, perdiendo gran parte del atractivo inicial que tenía la oferta de trabajo.

¿Qué ocurriría en ambos casos si en el transcurso de ese periodo impositivo se revisase la lista con efectos desde el inicio del mismo y se calificase a ese territorio como jurisdicción no cooperativa, una vez contratada a la citada empresa o efectuado el cambio de residencia?

En ambos casos el escenario es similar. En el momento del devengo del impuesto el territorio sería calificado como jurisdicción no cooperativa. Sin embargo, el contribuyente toma una decisión que está

fuertemente condicionada precisamente porque éste no tenía esa consideración en la legislación española en el momento de adoptarla, una vez iniciado el periodo impositivo. Si hubiese sabido previamente o, al menos, hubiese podido razonablemente prever el cambio de criterio del Gobierno en relación a dicho territorio, y consecuentemente, los efectos fiscales negativos que le acarrearían, habrían variado su decisión.

Estaríamos ante supuestos de retroactividad impropia en los que la nueva regulación pretende proyectarse sobre situaciones de hecho acaecidas con anterioridad a su aprobación y cuyos efectos jurídicos aún no han finalizado, aún no se han consumado plenamente. Conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, expuesta en las ya lejanas SSTC 126/187, 182/1997, 273/2000, y más recientemente reiterada en las SSTC 116/2009, 176/2011, 100/2012 y 121/2016, entre otras, analizar la previsibilidad de la medida adoptada, junto a las razones que le han llevado a aprobarla (interés general) y el alcance cuantitativo de la misma, resultaría crucial para determinar si la erosión que experimentaría el principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9 de nuestra Constitución resultaría o no admisible jurídicamente.

También cobraría interés la doctrina del TJUE que ha declarado —SSTJUE de 12 diciembre 2013, asunto C362/12 o de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, asunto C-62/00, Rec. pág. I-6325, entre otras— que los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima son parte del ordenamiento comunitario y deben ser respetados por los Estados miembros cuando aplican las normativas de la Unión, oponiéndose a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido por el Derecho de la Unión.

La previsibilidad de un cambio normativo que puede perjudicar sensiblemente al contribuyente, sería vital para garantizar su constitucionalidad, en términos de seguridad jurídica, en los casos en los que su aplicación provocase supuestos de retroactividad impropia.

Los criterios para confeccionar la lista otorgan cierta previsibilidad ante una futura calificación como jurisdicción no cooperativa¹¹.

¹¹ Se trata de la misma consecuencia que expusimos cuando la Ley 26/2014 introdujo por primera vez criterios de que deberían respetarse en una futura revisión de la

Si el territorio que estamos valorando no cumple ninguno de ellos en el momento en que contribuyente tomará su decisión, ni es calificado como no cooperativo por el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información, ni por el Proyecto BEPS, ni por la UE, sería imposible prever el cambio de calificación inmediato. Sin embargo, si cumplierse alguno de esos criterios o fuera calificado como no cooperativo por alguna de las instituciones internacionales indicadas, sería razonable prever la futura calificación del territorio como jurisdicción no cooperativa en la lista española.

Por ello y para evitar hipotéticos supuestos de retroactividad impropia en la aplicación de medidas defensivas, no solo resulta relevante la calificación del territorio, sino que en caso de que esté fuera de la lista, se debería comprobar si cumple algún criterio para entrar en ella, resultando previsible su incorporación.

Evidentemente, para ello es necesario que los criterios sean precisos. Si no lo son, será más difícil determinar la previsibilidad de la medida y por tanto, la constitucionalidad de supuestos de retroactividad impropia.

5. CRITERIOS CONFORME A LOS QUE SE PODRÍA ACTUALIZAR LA LISTA

La Ley 11/2021 distingue criterios para territorios y países y otros criterios para regímenes fiscales perjudiciales, si bien es cierto que estos últimos también pertenecen a jurisdicciones que, en última instancia, serían calificadas como no cooperativas. Hubiera sido más preciso referirse a dos grupos de criterios para territorios y países: los previstos por causas generales y por regímenes perjudiciales.

En lo sustancial, la DA 1ª de la Ley 36/2006 establece 3 criterios para el primer grupo (punto 2) y 2 criterios para el segundo (punto 3). Como venimos apuntando, resulta evidente la influencia directa de los trabajos la OCDE, de las instituciones que ha impulsado y de la UE.

lista de paraísos fiscales. MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2017.

5.1. *Territorios y países*

Los 3 criterios que establece el punto 2 de la DA 1ª de la Ley 36/2006 son: Transparencia, actividad económica real y territorio de baja o nula tributación.

5.1.1. Transparencia

Aunque se formula de forma aséptica, teniendo en cuenta los trabajos de las instituciones internacionales y los precedentes legislativos, la inclusión en la lista vendría dada por la falta de transparencia.

Habría que determinar cuál sería el **estándar de transparencia mínimo exigible** por el legislador español para que una jurisdicción sea cooperativa; y de forma opuesta, para que no lo sea y se incluya en la lista.

El estándar de transparencia a nivel internacional se fijó en base a un informe de la OCDE que fue aceptado por el G20 en su reunión en Chengdu (China), celebrada el 24 de julio de 2016, en el que instaba a esta institución y al Foro Global a preparar una nueva lista para julio de 2017, así como prever medidas defensivas frente a ellos.

Se trató de 3 criterios objetivos para identificar a las jurisdicciones no cooperantes en materia de transparencia fiscal: el intercambio previa petición, el intercambio automático de cuentas financieras y la adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE según el protocolo de 2010.

Desde la óptica del Foro Global, una jurisdicción será considerada como cooperante, cuando cumpla con al menos dos de los tres criterios mencionados, con una excepción, aquellos casos en los que el Foro Global la califique como “no conforme” en el intercambio previa petición. Esta calificación supondría que fuese considerada como una jurisdicción no cooperante, aun cuando cumpliese con los otros dos criterios.

Dado que España es invitado permanente al G20 y miembro de la OCDE y del Foro Global, participando activamente en sus trabajos, cabría presumir que se mantendrá alineada y seguirá este criterio para determinar cuándo una jurisdicción es no cooperativa en materia de

transparencia. Sin embargo, la Ley 11/2021 ha dejado la puerta abierta al Ministerio para que, si lo desea, pueda apartarse de este estándar al elaborar la lista de jurisdicciones no cooperativas.

Cuando se fijó el estándar internacional de transparencia, el intercambio automático de información de cuentas financieras no se había puesto en marcha. Aunque algunos países se habían comprometido, lo cierto es que esta nueva modalidad estaba en ciernes. Años después la situación ha cambiado y ya se están llevando a cabo evaluaciones completas.

Por ello, es posible que el estándar de transparencia internacional cambie, exigiendo a todos los territorios el intercambio previa petición y el automático. Así lo viene requiriendo la UE desde el 1 de julio de 2019 en relación al criterio de transparencia de la su lista de países y territorios no cooperantes. Hasta esa fecha, la UE siguió el estándar internacional y exigió 2 de los 3 requisitos, con la indicada excepción; pero desde entonces compele al cumplimiento de los 3, siendo necesario para no formar parte de su lista que el país o territorio tenga al menos una calificación de “conforme en gran medida” tanto en el intercambio automático como en el intercambio previa petición¹².

La Ley 11/2021 no se ha remitido directamente al estándar internacional de transparencia establecido por el G20 y la OCDE, ni al criterio de transparencia fijado por la UE para confeccionar su lista de países y territorios no cooperativos, aunque la influencia de ambas instituciones sea mayúscula.

Ni tampoco ha querido establecer un estándar mínimo de transparencia propio que determine con claridad, a efectos de nuestra regulación, el tipo de intercambio y el alcance mínimo que debe tener con cada territorio para considerarlo suficiente y entender cumplido este criterio. Al no precisarlo, habrá situaciones en las que no quede claro si lo incumple y si es previsible su entrada en la lista.

También llama la atención que no haya hecho referencia a nuevos intercambios que han surgido de las medidas de cumplimiento obligatorio del proyecto BEPS que igualmente están siendo objeto de

¹² Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre y publicadas en el DOCE el 19 de diciembre de 2017.

evaluación, como el intercambio automático de los informes “país por país” de las multinacionales.

Ante un escenario cambiante, el criterio legal de transparencia se formula en términos genéricos, lo que invita claramente a que la Orden Ministerial que actualice la lista de jurisdicciones no cooperativas lo concrete en cada momento.

La remisión implícita a la norma reglamentaria para concretar el estándar mínimo de transparencia puede ser una técnica legislativa razonable, atendiendo al escenario volátil que hemos vivido y seguiremos teniendo en esta materia. Fijar unos criterios generales y dejar que sea el Ministerio el que los concrete en cada actualización, otorga más agilidad y mayor capacidad de adaptación a escenarios internacionales cambiantes.

Pero para que esta técnica legislativa resulte adecuada, la nueva Orden ministerial debe dictarse pronto, poniendo fin a la imprecisión legal. Si el Ministerio se demora o decide no hacerlo cuando la dicte, este marco legal puede generar problemas jurídicos.

Para dotar de contenido al criterio de transparencia el legislador ha establecido 4 subcriterios —2 con referencias directas a los trabajos del Foro Global—, que reflejan esa imprecisión de partida en la concreción individual de cada uno de ellos.

No obstante, las imprecisiones no terminan ahí, dado que tampoco aclara si para determinar la falta de transparencia bastará con que acontezca uno o será necesario que concurren varios.

Los 4 subcriterios son:

1. La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT¹³.

¹³ Art. 1.2 LGT establece que “se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la UE y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la EU o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios”.

La normativa sobre asistencia mutua puede tener un alcance amplio, que incluye ámbitos como la recaudación, la notificación o la inspección, entre otros¹⁴. Sin embargo, el subcriterio se ciñe al intercambio de información tributaria por lo que, por ejemplo, no se podría incluir en la lista a un territorio porque no hubiere un instrumento en vigor que posibilitará a la Administración española la recaudación de sus créditos tributarios sobre activos situados en aquel lugar.

Pero cabe preguntarse ¿A qué normativa concreta se está refiriendo para entender cumplido este subcriterio?

Inicialmente la única modalidad de intercambio era previa petición. El mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales y posteriormente la ley 26/2014, al establecer los criterios que debían seguirse al actualizar la lista, enumeraban los instrumentos normativos concretos que debían estar en vigor con esa jurisdicción y que lo posibilitaban: Acuerdo de intercambio de información o un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información; y posteriormente, el Convenio de Asistencia Mutua en Materia Fiscal de la OCDE según el Protocolo 2010, que entró en vigor en junio de 2011 y que garantizaba el mismo estándar de información intercambiable.

Como Chipre y Malta habían salido de la lista con la firma de sendos Tratados, ésta no incluía a ningún Estado miembro de la UE y no había necesidad de referirse expresamente a normativa comunitaria.

Sin embargo las cosas han cambiado con la Ley 11/2021, que ha provocado que ambos vuelvan a estar en la lista de jurisdicciones no cooperativas. En estos casos, los Reglamentos y las Directivas comunitarias pueden establecer el cauce formal en materia de asistencia mutua —Directiva 2011/16/UE, con las sucesivas reformas que ha ido sufriendo¹⁵— para posibilitar las diferentes modalidades de intercambios a nivel intracomunitario.

¹⁴ Artículo 177.bis. Actuaciones de asistencia mutua “1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia”.

¹⁵ Directiva 2014/107/UE, Directiva 2015/2376, Directiva 2016/881/UE, entre otras.

Y es que siguiendo la tendencia internacional, han aparecido nuevas modalidades como el intercambio espontáneo y muy especialmente, el intercambio automático, recogidas en art. 201 del Reglamento de gestión e inspección tributaria. Estas nuevas modalidades han venido acompañadas de nuevos instrumentos legales para llevarlas a cabo.

Además de los cambios operados en la Directiva 2011/16/UE, y el propio Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, han surgido Acuerdos de cobertura que adaptan los Tratados para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información y Acuerdos de intercambio a esta nueva realidad; el acuerdo intergubernamental con EEUU para aplicar la FACTA y el intercambio automático con España; el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras —con el CCA y el CRS—; el Acuerdo multilateral entre autoridades competentes para el intercambio de informes país por país, etc.

Las nuevas modalidades de intercambio, la diversidad y complejidad de instrumentos internacionales y los cambios en los estándares internacionales exigibles para garantizar la transparencia, justifican en cierta medida que se haya abandonado la enumeración de instrumentos normativos concretos y que se hayan sustituido por la referencia genérica a la existencia con el territorio de normativa de asistencia mutua en los términos previstos con la LGT.

Sin embargo, comprendiendo los motivos que han guiado al legislador, esta referencia tan genérica genera varios problemas.

El subcriterio está formulado de tal forma que podría llegar a dar cabida a situaciones claramente cuestionables, tales como que la ausencia de un instrumento en vigor que posibilite el intercambio espontáneo, poco relevante a nivel internacional, fuese suficiente para calificar a una jurisdicción como no cooperativa.

En este caso, dadas las importantes consecuencias que conllevaría, esa interpretación del criterio parecería desproporcionada, especialmente si hay otros instrumentos jurídicos en vigor con ese territorio que permitiesen los intercambios previa petición y automático.

Pero incluso circunscribiéndonos al intercambio automático o previa petición, podría disponerse de un instrumento legal pero que

a juicio del Ministerio delimite el alcance del intercambio de forma insuficiente.

Hay una cierta inseguridad para predecir con garantías la existencia de instrumentos normativos que sean considerados suficientes para cumplir el subcriterio y evitar la entrada de un país en la lista o; si estuviera dentro, permitirle su salida.

Para reducir la falta de concreción y mejorar la seguridad jurídica quizás hubiera sido recomendable haber formulado este subcriterio de forma más precisa, enumerando instrumentos normativos concretos que posibiliten el intercambio de información; pero para ello primero habría que haber concretado que modalidad o modalidades de intercambio de información y el alcance de cada una garantizan el estándar de transparencia exigido por el legislador español. Ninguna de las dos cuestiones se han precisado en la Ley 11/2021.

La imprecisión de partida —indefinición del estándar mínimo de transparencia legal—, condiciona este subcriterio. La Orden Ministerial aún puede remediarlo; si no lo hace, quedará en manos de los órganos judiciales concretarlo.

2. El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España, entendiendo por tal la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en esta materia conforme a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Recordemos que el Foro Global viene trabajando en la evaluación del intercambio de información fiscal, previa petición y automático. El subcriterio no se refiere a los intercambios que surgen en el Proyecto BEPS o en el seno de la UE, por lo que quedaría excluido de este criterio el intercambio espontáneo de información.

Para llevar a cabo su actividad el Foro Global fijó en primer lugar un estándar de información intercambiable en cada modalidad.

Cuando la información se solicita, el alcance intercambiable lo marcaba el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal; que posteriormente también se trasladó a la adaptación del art. 26 del Modelo Convenio OCDE para Evitar la Doble Imposición internacional con cláusula de intercambio y al Convenio

de Asistencia mutua de la OCDE y del Consejo de Europa, enmendado en 2010.

Para la segunda modalidad aprobó el Estándar para el intercambio automático de información de cuentas financieras, compuesto por el modelo CAA y el CRS.

Después, formuló unos términos de referencia que, atendiendo al estándar intercambiable en cada modalidad, identifican y definen las materias relevantes de intercambio que las jurisdicciones deben cumplir; y junto a ellos, la metodología a seguir en las evaluaciones, en las que comprueba el grado de cumplimiento, detecta deficiencias, formula recomendaciones y concluye con una calificación global.

Al evaluar modalidades de intercambio distintas, tanto en la forma como en el contenido, los términos de referencia no coinciden. Formuló unos términos de referencia para el intercambio previa petición; y otros diferentes para el intercambio automático.

De nuevo tenemos un subcriterio que podría haber sido más concreto. Por un lado, no aclara si se trata de los términos de referencia del intercambio previa petición, del intercambio automático o de ambos. Por otro, tampoco precisa con total claridad si se refiere a todos los términos de referencia o solo a aquel o aquellos que exclusivamente se refieren al efectivo intercambio de información.

El concepto original de la Ley 36/2006 de territorio con el existe un efectivo intercambio de información, vigente desde 2006 a 2021, tenía dos partes. La primera se refería a la necesidad de que hubiese en vigor un instrumento adecuado que posibilitará el intercambio, que reformulado de forma general tendría cierto paralelismo con el primer subcriterio que hemos expuesto. Sobre éste hay términos de referencia específicos en ambas modalidades de intercambio¹⁶.

¹⁶ Primera parte del concepto que parece que ha sido la única que ha tenido en cuenta la nueva DA 10ª de la Ley 36/2006, según redacción dada por la Ley 11/2021, al indicar que “3. Las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT”.

La segunda parte, que al llevar a cabo los intercambios no existiesen limitaciones de orden práctico que hicieran que no llegará a ser efectivo. Estas fueron concretadas por la DA 2ª del Real Decreto 1804/2008 y consistían en dilaciones excesivas e indebidas —indicando supuestos temporales concretos—, rechazos injustificados a facilitar la información o transmisión incompleta o errónea.

El punto 2 de la nueva DA 10ª de la Ley 36/2006 suprime “las referencias efectuadas a los apartados 2, 3 y 4 de la DA 1ª de esta Ley, en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021”; de manera que la DA 2ª del Real Decreto 1804/2008, que desarrollaba el apartado 4 de aquella y definía a los territorios con los que existía un efectivo intercambio de información, ha sido expulsada de nuestro ordenamiento.

Ahora bien, aunque ya no esté en vigor, si puede servir para poder interpretar este segundo subcriterio. Así, en la medida en la que el primero se refiere a la existencia de normativa que posibilite el intercambio, podría considerarse que este segundo se está refiriendo a las limitaciones de orden práctico que establecía la anterior regulación, lo que nos llevaría a los términos de referencia que se refieren exclusivamente a las mismas, y que en su propia formulación hacen mención a que el intercambio sea efectivo. Esta parece ser una interpretación razonable, especialmente si atendemos a que el tercer subcriterio se refiere a las calificaciones resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información.

Conforme a esta interpretación, en relación al intercambio previa petición, se referiría al término de referencia C.5 “Solicitudes y suministro efectivo de la información en la práctica”, en conjunción con el art. 5.6 del Modelo OCDE de Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria y sus comentarios¹⁷. Establece que toda

¹⁷ Cuando se trata del intercambio previa petición, el Foro Global estableció 10 términos distribuidos en 3 categorías:

a) Sección A sobre la disponibilidad de información, con 3 términos: A.1. Información relativa al propietario de entidades, A.2. Información de registros contables e A.3. Información bancaria.

b) Sección B, con 2 términos: B.1. Acceso a la información por la Administración requerida B.2. Salvaguarda de los derechos y garantías de los contribuyentes.

jurisdicción deberá proporcionar de manera efectiva la información requerida en virtud de lo dispuesto en su red de Convenios.

Para ello, deberá responder en un plazo de 90 días, facilitándola o, en caso de negarse, explicando las razones y el estado de la misma.

Si el motivo es que no ha podido conseguirla porque se han presentado obstáculos, por ejemplo, debido al volumen de la información solicitada o a la necesidad de autenticar un gran número de documentos, podrá prorrogar ese plazo, por lo que pasaría a 180 días.

No obstante, si no la facilita porque observa defectos en la petición, deberá comunicarlo en 60 días.

Respecto al intercambio automático de información, correspondería el término de referencia indicado como Requisito básico CR 2.2, eficacia en la práctica¹⁸, la sección 4 del Modelo CAA y sus comentarios. Señala que las jurisdicciones deben intercambiar la información de manera oportuna, incluyendo la clasificación, preparación, validación y transmisión de acuerdo con el Estándar de intercambio automático de información de cuentas financieras.

c) Sección C, con 5 términos: C.1. La existencia de mecanismos para intercambiar información; C.2. Existencia de instrumentos con todos los socios pertinentes; C.3. Confidencialidad de la información recibida; C.4. Derechos y garantías de los contribuyentes y de terceros; C.5. Solicitudes y suministro efectivo de la información en la práctica.

Para profundizar sobre cada uno de ellos, consúltese el Informe OCDE y Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales 2017 “Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020”.

¹⁸ En el intercambio automático, el Foro Global identificó 3 requisitos básicos.

Requisito básico (CR)1: Garantizar que todas las instituciones financieras obligadas a comunicar información apliquen procedimientos de diligencia debida que se ajusten al CRS y recopilen y comuniquen la información requerida por éste.

Requisito básico (CR) 2: Intercambio automático de información con todos los socios interesados, de manera oportuna, garantizando que se clasifique, prepare, valide y transmita de acuerdo con la Estandar establecido.

Requisito básico (CR) 3: Las jurisdicciones deben mantener la confidencialidad de la información intercambiada y protegerla adecuadamente, y utilizarla de conformidad con el acuerdo de intercambio en virtud del cual se intercambié.

En los primeros distingue entre aspectos relacionados con la aplicación legal y la eficacia en la práctica. De manera que ofreció 5 términos de referencia: CR1 Marco legal, CR1 eficacia en la práctica, CR2 Marco legal, CR2 eficacia en la práctica y CR3 Confidencialidad de la información intercambiada.

Deben realizar los intercambios anualmente dentro de los 9 meses siguientes al final del año natural al que se refiere la información.

Una vez recibida, en caso de que la Administración solicitante detecte un error, que esté incompleta, o considere que existe un incumplimiento de las obligaciones de información y los procedimientos de diligencia debida previstos en el CRS por parte de alguna institución financiera, deberá notificarlo a la Administración que la facilitó. Ésta dispondrá de 90 días para responderle, subsanando el problema y si no pudiera en ese plazo, informado del estado de la solicitud. También tendrá que responderle dentro de ese plazo cuando esté en desacuerdo con la existencia de dicho problema, argumentándolo.

Tal y como está redactado el subcriterio, pueden quedar ciertas dudas sobre si ésta es la interpretación correcta; y es que para que el intercambio pueda ser efectivo, previamente hay que garantizar que la información puede ser recabada por la Administración de origen, teniendo un marco normativo interno apropiado y mecanismos de control que garanticen que sea fiable¹⁹.

Por ello sería conveniente que este subcriterio indicara la modalidad o modalidades de suministro de información a las que se refiere y concretara aún más los términos de referencia. De nuevo la futura Orden Ministerial que apruebe la lista de jurisdicciones no cooperativas puede remediarlo.

3. El resultado de las evaluaciones “inter pares” realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Al no concretar legalmente el estándar mínimo de transparencia, la imprecisión también está presente en este subcriterio. No aclara si se podrán utilizar las calificaciones de las evaluaciones del intercambio previa petición, del intercambio automático o de las dos.

¹⁹ En este sentido, una parte del CR2, la Sección IX del CRS y sus comentarios dirigen su contenido a exigir un marco normativo interno a los territorios que les permita garantizarla, así como el cumplimiento de las obligaciones de informar y los procedimientos de debida diligencia. Para ello se exige a las instituciones financieras la obligación de conservar justificantes, y aprobar el marco regulador de normas antielusivas y de procedimientos de control y sancionador.

Tampoco fija la calificación mínima necesaria para entender cumplido este criterio, aunque siguiendo las directrices del propio Foro y de la UE, debería ser “conforme” o “conforme en gran medida”²⁰.

Por coherencia, el resultado de las evaluaciones del Foro Global es público. En el intercambio de información previa petición, de las 124 jurisdicciones evaluadas a final de 2020, 110 (89%) serían cooperativas —“conforme” o “conforme en gran medida”— y solo 14 (11%) no cooperativas²¹.

Respecto al intercambio automático, inicialmente se hicieron evaluaciones del marco jurídico, antes incluso de que se hubiera puesto en práctica. De las 100 jurisdicciones que se habían comprometido a comenzar los intercambios durante 2017 y 2018, a finales de 2020 los estaban realizando 98 y de ellas, 88 presentaban marcos jurídicos, nacionales e internacionales, implementados correctamente o con alguna deficiencia menor²².

El Foro Global ha empezado a hacer evaluaciones completas, aunque cuando escribimos estas líneas aún no hay resultados públicos. Sin embargo, mientras no haya resultados de las evaluaciones completas, y dado que este subcriterio no lo aclara, quedará abierta la posibilidad de que el Ministerio utilice como referencia las calificaciones parciales para el intercambio automático, suponiendo que exija esta modalidad.

4. El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

²⁰ Mientras que es insuficiente si la calificación que obtienen es “conforme parcialmente” (partially complaint) —conlleva al menos una deficiencia significativa— y “no conforme” (non compliant) —existencia de alguna deficiencia fundamental—.

²¹ Las jurisdicciones no cooperativas por recibir una calificación de “No conforme” son Anguila, Guatemala y Trinidad y Tobago; y de “No conforme con alguna deficiencia” Barbados, Botswana, Ghana, Kazajistán, Liberia, Malta, Panamá, Seychelles, San Martín, Turquía y Vanuatu. Informe anual del Foro Global 2020 “Tax Transparency and Exchange of Information in Times of COVID-19”.

²² Las 2 en las que aún no ha entrado en vigor la regulación interna son San Martín y Trinidad y Tobago; las 10 en las que presenta deficiencias graves son: Aruba, Azerbaiyán, Belice, Costa Rica, Curasao, Dominica, Granada, Israel, Macao y Rumanía. Informe del Foro Global 2020 “Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020”.

La UE lo contempló como subcriterio a tener en cuenta en el futuro, dentro del criterio de transparencia, para conformar su lista de países y territorios no cooperativos²³, por lo que el legislador español con buen criterio ha entendido oportuno incorporarlo.

Es común en la evasión y la planificación fiscal internacional interponer sociedades, trust y otras estructuras análogas para ocultar a los dueños o, al menos, complicar su identificación. Para que la transparencia sea plena es imprescindible poder identificar quién o quiénes son esos dueños, la persona o personas físicas verdaderos propietarios de los activos, rentas o actividades.

Ese beneficiario final se conoce tradicionalmente en el derecho anglosajón como *beneficial owner*²⁴. A nivel internacional la obligación de identificarlo nació en las normas de prevención del blanqueo de capitales y de ahí, se extendió a las normas de transparencia en materia fiscal.

El Foro Global aprobó en octubre de 2015, en su reunión en Barbados, que para la segunda ronda de evaluaciones de intercambio de información previa petición cada jurisdicción debía adoptar los cambios necesarios en su regulación interna para estar en disposición de conocer en todo momento no solo la identidad de los propietarios formales sino también de los beneficiarios finales o titulares reales de las entidades y poder intercambiar esta información, siguiendo de esta forma la petición formulada por el G20, que igualmente invitaba a remitirse a los trabajos del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)²⁵.

²³ Según las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre “el aspecto de la titularidad real se integrará más adelante como cuarto criterio de transparencia para el examen, ante la iniciativa para el intercambio futuro, a escala internacional, de información sobre la titularidad real”.

²⁴ En la regulación de los trusts, tradicionalmente se ha distinguido al “legal ownership”, trustee o fiduciario que administra bienes en beneficio del “beneficial ownership” o beneficiario del trust.

²⁵ El GAFI es un ente intergubernamental creado en 1989, integrado por 37 países —entre ellos España— y dos instituciones internacionales. Tiene como objetivo establecer estándares y promover la implementación eficaz de medidas normativas y operativas para combatir el blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional. Para

La recomendación 10 del GAFI define el concepto de beneficiario final como la persona física que en último término posee o controla a un cliente y/o en cuyo nombre se realiza una transacción. Incluye también a las personas que ejercen el control efectivo sobre una persona o estructura jurídica.

Con las expresiones “en último término posee o controla” y “ejercen el control efectivo” se refiere a aquellas situaciones en las que la titularidad y/o el control se ejercen por medio de una cadena de propiedad o a través de una forma de control indirecto.

Por otro lado, las recomendaciones 24 y 25 del GAFI pretenden que se garantice a las autoridades el acceso a una información precisa y actualizada relativa a la identidad del beneficiario final de las sociedades mercantiles. Para ello en cada Estado debe existir un registro en el que deben constar además de los datos identificativos de las sociedades, los estatutos, lista de administradores, nombre de accionistas o partícipes y la cantidad de acciones en poder de cada uno.

Teniendo en cuenta los trabajos del GAFI, la UE ha aprobado diversas Directivas frente al blanqueo de capitales, que han sido transpuestas en nuestro ordenamiento a través de la Ley 10/2010 y de sus sucesivas reformas. El concepto ha sido traducido como titular real²⁶, definiéndolo el art. 4, según redacción dada por el Real Decreto Ley 7/2021, como la persona física:

- a) Por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios.
- b) Que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25% del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros

ello, evalúa en cada territorio el grado de implementación a nivel interno de las directrices antilavado que recomienda, detectando deficiencias, calificándolas y elaborando listas en esta materia.

²⁶ La expresión original en inglés de los trabajos de las instituciones internacionales y de la UE es *beneficial owner* pero su traducción directa en el ordenamiento jurídico español es “titular real”, lo que lejos de ser una cuestión terminológica menor, encierra una problemática técnico-jurídica de cierta envergadura que hace aconsejable el abandono de este término y el empleo de “beneficiario final”. VELAYOS, F. “En favor del término beneficiario final” *Taxlandia*, diciembre 2018.

medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica²⁷.

b bis) Cuando no exista una persona física que posea o controle, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25% anterior, se considerará que ejerce dicho control el administrador; y cuando éste fuera una persona jurídica, se entenderá que el control es ejercido por la persona física nombrada por el administrador persona jurídica.

c y d) En el caso de los fideicomisos, como el *trust* anglosajón, las fiducias o el *treuhand* de la legislación alemana, tendrán la consideración de titulares reales todas las personas siguientes: El fideicomitente o fideicomitentes; el fiduciario o fiduciarios; el protector o protectores —si los hubiera—; los beneficiarios o, cuando aún estén por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa la estructura jurídica; y cualquier otra persona física que ejerza en último término el control del fideicomiso a través de la propiedad directa o indirecta o a través de otros medios.

El art. 4.bis y .ter de la Ley 10/2010 establece la información del titular real de personas jurídicas y de fideicomisos que debe ser conservada y comunicada de forma periódica al registro público correspondiente.

Todas las personas jurídicas creadas en España o sometidas a la legislación española, así como las que actúen como fiduciarios de un trust o estructura análoga, deben mantener los datos de titularidad real propios, que deberán poner a disposición de

²⁷ A efectos de la determinación del control serán de aplicación, entre otros, los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Serán indicadores de control por otros medios, entre otros, los previstos en el artículo 22 (1) a (5) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y el Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la UE o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad.

los sujetos obligados cuando mantengan relaciones de negocios con ellos.

Pero además, para garantizar que esta información sea pública, las Disposiciones Adicionales tercera y cuarta de la Ley 10/2010 crean y regulan el **Registro único de titularidad real de personas jurídicas y trust, gestionado por el Ministerio de Justicia**. Este Registro aglutina la información obrante en los diferentes registros existentes (Registro Mercantil y Consejo General del Notariado esencialmente) y recibe información directa de aquellas entidades y estructuras (asociaciones, trust) que no tuvieran obligación de presentar cuentas anuales en el Registro Mercantil o que no realizarán actos ante notario que requirieran de esta declaración.

A través de este registro se centraliza toda la información de titulares reales en España, circunstancia que debe hacerse extensible a todos los países miembros de la UE, donde deberá existir un registro de referencia en la materia. Con ello se permitirá a empresarios, profesionales y autoridades acceder no solo a los datos de titularidad real de entidades inscritas en España sino también de aquellas entidades que hayan accedido a cualquier registro europeo.

Tener implementada una regulación que posibilite conocer e intercambiar información sobre el beneficiario final o titular real es evaluado por el GAFI y, también desde hace unos años, por el Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información.

Para ello, en la segunda ronda de evaluaciones (2016-2023) del intercambio rogado se modificaron los términos de referencia de la Sección A para abordar la información relativa a titulares reales o beneficiarios finales de todas las entidades y productos bancarios o financieros, obligando a revisar las evaluaciones de la primera ronda para comprobar si cumplen con esta exigencia²⁸; y en términos similares se ha trasladado a los términos

²⁸ Esta cuestión se desarrolla convenientemente en el Informe OCDE y Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales 2017 “Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020”.

de referencia del intercambio automático de información de cuentas financieras, utilizando el CRS la expresión “*controlling person*” como equivalente²⁹.

El subcriterio de transparencia que establece la Ley 11/2021 exige un efectivo intercambio de información relativa al titular real, en los términos establecidos en la normativa española sobre blanqueo de capitales; y eso nos lleva a que haya un marco interno similar en cada territorio para identificar y recabar esa información, un instrumento jurídico que posibilite el intercambio y que este se haga oportuna y adecuadamente, sin dilaciones y con una información completa y veraz.

Como hemos apuntado, la normativa comunitaria y española sigue las recomendaciones del GAFI, institución a la que también se remite el Foro Global. Por tanto, para entender cumplido este subcriterio serán relevantes los resultados de las evaluaciones de sendas instituciones.

5.1.2. Ausencia de actividad económica real

El segundo criterio legal es “Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios”.

Introduce alguna expresión novedosa como “sociedades extraterritoriales”. El aspecto espacial se ha utilizado tradicionalmente en nuestro ordenamiento para distinguir a las sociedades residentes de las no residentes, que a su vez pueden operar mediante establecimiento permanente o sin él, lo que conlleva consecuencias jurídicas distintas en cada caso. Ahora, tras la Ley 11/2021, también se contemplan otra modalidad de sociedades, las extraterritoriales.

²⁹ Se puede encontrar abundante información sobre los aspectos conceptuales, legales y de implementación del beneficiario final o titular real en el Informe OCDE, Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales y banco interamericano de desarrollo 2019 “A Beneficial Ownership Implementation Toolkit”. En concreto, sobre la equivalencia con la expresión “controlling person” que utiliza el CRS, consúltese la pág. 38.

El término extraterritorial procede del inglés, de la traducción de la palabra *offshore*. El criterio se refiere a una realidad existente en algunas jurisdicciones y conocida en la fiscalidad internacional, las *sociedades offshore*, que a grandes rasgos son entidades constituidas y registradas en un país en el que no desarrollan una actividad económica real, residiendo los auténticos propietarios en otro, pero que se benefician de un marco jurídico que ofrece algunas ventajas como la opacidad y/o su utilización instrumental para intentar eludir o evadir la tributación en origen.

Una de las finalidades de este tipo de sociedades es atraer beneficios generados en otros lugares para escapar de la tributación que les correspondería, y recibir otra más benévola, y ello sin necesidad de que realicen una actividad económica real en el territorio donde se constituyen.

En realidad, este segundo criterio legal recae sobre regulaciones de algunos territorios que ya eran objeto de medidas defensivas concretas porque se instrumentalizaban para llevar a cabo actividades de elusión o de planificación fiscal que buscaban el mero ahorro fiscal del grupo, sin que hubiera una razón económica diferente ni una actividad empresarial sustantiva que las justificara. Nos referimos a algunas cláusulas antiabuso presentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como que la constitución y operativa de la entidad responda “a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos”³⁰; o “a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas”³¹.

Pero también a nivel europeo la ausencia de actividad económica real ya había sido utilizada como factor para identificar competencia fiscal perjudicial. Así, para valorar el carácter pernicioso de las medidas fiscales preferentes, el tercer elemento a tener en cuenta de la letra B del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial es que “se concedan ventajas aun cuando no tiene lugar actividad económica

³⁰ Art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades y, en términos similares el art. 14.1.h) y m) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Renta de No Residentes.

³¹ Art. 21.1.b) y art. 23.3.b) Ley del Impuesto sobre Sociedades.

real ni presencia económica sustancial alguna en el Estado miembro que las concede”³².

Entiende que la “actividad económica real” se refiere a la naturaleza de la actividad que se beneficia de la imposición nula; mientras que la “presencia económica sustancial” sería la manifestación en la práctica de la actividad que se beneficia de aquella, de manera que teniendo en cuenta las características de ésta, habría que valorar si son adecuados el número de empleados, el volumen de gastos, las oficinas y locales físicos, y las inversiones u otro tipo de actividades pertinentes que vayan a realizarse en el territorio en relación a los beneficios exentos o sometidos a una tributación menor³³.

Años más tarde el Consejo estableció la equidad fiscal como segundo criterio a tener en cuenta para la elaboración de la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales. Entendió que se respeta cuando una jurisdicción (2.1) no aplica medidas fiscales preferentes que pudieran considerarse perniciosas con arreglo a los criterios establecido Código de Conducta; o cuando (2.2) no facilita la existencia de estructuras o mecanismos extraterritoriales destinados a atraer beneficios que no reflejen una actividad económica real realizada en el país o territorio³⁴.

Este subcriterio de equidad fiscal (2.2) de la lista de la UE ha sido importado por el legislador español, reproduciéndolo como criterio legal en el punto 2.b de la DA 1ª de la Ley 36/2006.

A nivel europeo entra en juego cuando no es posible aplicar el primer supuesto de equidad (2.1) porque el territorio no tiene un impuesto sobre sociedades o bien, si lo tiene, aplica un tipo impositivo nominal nulo o casi nulo³⁵. En estos casos no es posible considerar

³² Conclusiones del Consejo de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal. Anexo I Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas - Fiscalidad del ahorro.

³³ Anexo VII de las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre.

³⁴ Anexo de las Conclusiones del Consejo sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 8 de noviembre de 2016.

³⁵ Anexo V de las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre de 2017.

que se trata de una medida o régimen fiscal perjudicial porque para ello sería necesario que implicase un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado de que se trate³⁶.

La UE, en armonía con la OCDE, consideró en el subcriterio que para que una medida preferencial sea perniciosa debía ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país y, por tanto, si no existe una figura impositiva que grave el beneficio de las sociedades, no puede considerarse como régimen preferencial no gravar cierto tipo de rentas, como por ejemplo, las procedentes de la propiedad intelectual, los intereses o los dividendos³⁷.

Ahora bien, si la UE y la Acción 5 del Proyecto BEPS exigieron a los regímenes preferenciales que cumplieran con el requisito de actividad económica real/sustancial en el territorio para evitar una competencia fiscal perniciosa, esta exigencia debía extenderse a los territorios que no establecían un impuesto sobre sociedades, o en su caso fuera meramente nominal.

Si no se les exigiera, se incentivaría que las jurisdicciones con un impuesto bajo lo eliminaran para dejar de tener un régimen fiscal preferencial y, de esta forma, no verse obligados a cumplir con el requisito de actividad económica real/sustancial en el territorio, resultando incluso, más atractivos para llevar a cabo prácticas perniciosas³⁸.

Por tanto, si se establecía el requisito de actividad económica real para los regímenes preferenciales, exigiéndoles que corrigieran sus normativas, también debía hacerse para aquellos territorios que no

³⁶ Conclusiones del Consejo de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal. Letra B del Anexo I de la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

³⁷ Informe OCDE 1998, págs. 19-20; También en el Informe OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report pág. 21.

³⁸ Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5” pág. 10.

aplican un impuesto sobre sociedades o lo hacen con tipo nominal nulo o casi nulo³⁹.

Como consecuencia, desde 2016 el grupo del Código de Conducta de fiscalidad empresarial de la UE incorporó el segundo supuesto de equidad fiscal como criterio para la posible inclusión de un territorio en la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE⁴⁰; y desde 2018 se amplió el marco de la Acción 5 del proyecto BEPS⁴¹, dirigiéndose tanto a los regímenes preferenciales como a los territorios que carecen del impuesto sobre sociedades o aplican tipos efectivos prácticamente nulos⁴².

Los criterios de estas instituciones internacionales, de las que España forma parte, inspiran directamente la reforma según la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021 y deben ser tenidos en cuenta al interpretar los establecidos en la DA 1ª de la ley 36/2006,

³⁹ En términos afirmativos se ha manifestado MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, al indicar que “*Razones de equidad exigen dar un tratamiento similar a situaciones similares. Así, no parece equitativo exigir a determinadas jurisdicciones que modifiquen sus regímenes preferenciales para evitar que se apliquen sólo a no residentes o para que se apliquen sólo, si se realiza actividad económica sustancial en la jurisdicción y que, sin embargo, se permita que otras jurisdicciones no apliquen Impuesto sobre Sociedades o lo apliquen a tipo cero o casi cero, permitiendo así la atracción de bases imponibles de no residentes y no exigiendo por definición que se realice actividad económica real en la jurisdicción. En los dos casos, obviamente, bajo la premisa del cumplimiento de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información*”. En “El ¿nuevo? enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n° 22, 2017.

⁴⁰ Anexo de las Conclusiones del Consejo sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 8 de noviembre de 2016; Anexo VII de las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre de 2017.

⁴¹ “Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente”. Informe OCDE 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”.

⁴² Informe OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”; y también Informe OCDE 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

máxime si como hemos indicado, su punto 2.b) reproduce casi literalmente el segundo subcriterio de equidad (2.2) de la lista de la UE, que exige como requisito de entrada la nula o casi nula tributación y además extiende por analogía a los factores previstos para las medidas fiscales preferentes en la letra B del Código de Conducta, como la ausencia de actividad económica real.

Por tanto, si el Ministerio incluyera a algún país o territorio en la lista de jurisdicciones no cooperativas alegando este criterio porque su normativa permite la constitución de sociedades sin que realicen una actividad económica real en él, pero sin que concurra una nula o casi nula tributación, ni falta de transparencia, cabría cuestionar su viabilidad jurídica argumentando que no está en línea con los criterios de la UE y de la OCDE.

5.1.3. La existencia de baja o nula tributación

El tercer criterio, letra c del punto 2 de la DA 1ª de la Ley 46/2006, atiende al nivel de tributación y establece y define 2 grupos de territorios: de nula y de baja tributación.

El territorio de **nula tributación** es un concepto conocido en nuestro ordenamiento desde 2006 y utilizado durante 15 años para la posible implementación de medidas defensivas específicas. Se mantiene en esencia de manera que “Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta”.

El concepto continúa en nuestra regulación pero ahora como criterio a tener en cuenta para calificar a una jurisdicción como no cooperativa, si bien, de forma algo más restrictiva. Desaparece la equiparación que hacía previamente ente IRPF y cotizaciones a la Seguridad Social, entendiendo que con ellas no habría nula tributación en aquel

impuesto; y también es eliminada la referencia a la aplicación de un Tratado para evitar la doble imposición como medida suficiente para entender que se aplica un impuesto idéntico o análogo en aquel país.

La calificación de territorio de nula tributación era singular para cada uno de los impuestos que gravaba la obtención de renta. Así, se podía calificar a una jurisdicción como de nula tributación a efectos del Impuesto sobre Sociedades y no en relación al IRPF o al IRNR. Presumimos en ese caso que solo se aplicaban las medidas defensivas previstas en el Impuesto sobre Sociedades, no las contempladas en los otros; y la misma lógica la entendimos trasladable para el IRPF y para el IRNR⁴³.

Cabe plantearse si esa lógica ha cambiado con la Ley 11/2021. ¿Puede calificarse una jurisdicción como no cooperativa en relación a uno de los impuestos señalados pero no en relación a los demás, siendo en ese caso solo aplicables las medidas defensivas contenidas en aquél? ¿O bien una jurisdicción no cooperativa recibirá el bloque de medidas defensivas previstas en todos los tributos, incluso en aquel caso en que el criterio utilizado sea la baja o nula tributación en un impuesto análogo a alguno de ellos?

La Orden Ministerial que actualice la lista primero debería indicar la forma de aplicación. En caso de silencio, nuestra interpretación cambia respecto a la que hicimos en la normativa anterior y lo hace porque ha cambiado el escenario legal; ya no hay varios grupos de territorios susceptibles de medidas defensivas específicas y diferentes; ya no hay unas medidas concretas para los territorios de nula tributación en cada impuesto y un conjunto de medidas en distintos tributos frente a los paraísos fiscales.

Ahora solo hay una categoría de territorios susceptible de medidas defensivas, las jurisdicciones no cooperativas; y unos criterios para confeccionar la lista, entre los que se encuentran la baja o nula tributación. Entendemos que una vez calificada una jurisdicción como no

⁴³ MARTOS GARCÍA, J. J. “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, nº 290, 2007; y también en “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, nº 3, 2017.

cooperativa, con la adecuada motivación, la literalidad de la ley no prevé la aplicación parcial de medidas defensivas, diferenciadas por impuestos, atendiendo al criterio que ha sustentado la calificación. Creemos que para ello, sería necesario que la Orden Ministerial lo indicará expresamente; de lo contrario, en caso de silencio, correspondería aplicarle el conjunto de medidas defensivas previstas en todos los tributos.

El segundo grupo de territorios serían los de **baja tributación**, definiéndolos como aquellos en que “se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR”.

Así definidos, parece entendible su introducción en relación a aquellos territorios que formalmente establecen un impuesto que grava la renta pero que, en realidad, acaban aplicando una tributación efectiva nula, bien por aplicar un tipo cero o por la introducción de otro tipo de beneficios. De facto, sería un supuesto reconducible a territorios de nula tributación en términos efectivos.

Más dudas suscita la referencia “al nivel impositivo efectivo considerablemente inferior al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo”, sin concretar exactamente en términos numéricos cuando acontecería.

Cada aplicador de la norma puede entender este concepto de forma sumamente diferente. ¿El tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades irlandés del 12,5%, es considerablemente inferior al exigido en España del 25%? ¿A partir de que diferencia el tipo de gravamen es considerablemente inferior al español? ¿Y si el tipo de gravamen español cambia, también cambiaría el límite a partir de cual estaríamos en otro Estado ante una baja tributación?

Se podría fijar la baja tributación a partir de un tipo efectivo concreto —pongamos el 15%—; o bien, cuando la diferencia con el tipo general del impuesto español supera un determinado porcentaje —por ejemplo el 40%—

En cualquier caso, tal y como está redactado la inseguridad es evidente y se requiere concreción.

Si miramos a las instituciones internacionales, al menos de momento, tampoco encontramos una respuesta a esta cuestión, si bien se están produciendo cambios que pueden hacer que en breve se resuelva.

Al establecer los criterios para elaborar la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas, no lo han concretado en ninguno de los 2 supuestos del criterio de equidad. Tampoco, a día de hoy, hay un requisito autónomo para entrar en la lista que sea la baja o nula tributación.

Tradicionalmente, ni la OCDE ni la UE han considerado una práctica fiscal perniciosa la nula o baja tributación por sí sola considerada. Si se ha tenido en cuenta en concurrencia con otros factores, pero no ha sido un criterio suficiente si se presentaba solo para estar ante un régimen fiscal perjudicial o ante un paraíso fiscal.

Desde que reformulara a principio de siglo el concepto de paraíso fiscal, la OCDE ha venido defendiendo que cada país es soberano para establecer o no un impuesto, así como la carga fiscal que corresponda, sin que ello implique una competencia fiscal lesiva⁴⁴. Esta línea la siguió en la Acción 5 del Proyecto BEPS, indicando que su objetivo no es exigir que un país establezca un determinado impuesto y, ni en caso de hacerlo, indicarle la carga fiscal mínima que debe aplicar; sino evitar que la nula tributación concorra con la ausencia de actividad económica sustancial en el territorio.

En términos similares, desde 2017 el Consejo de la UE viene manifestando que “La introducción de un régimen del impuesto sobre sociedades o de un tipo impositivo de dicho impuesto no está entre las medidas que puede pedirse adoptar a un país o territorio a fin de ajustarse a las exigencias de este criterio, ya que la ausencia de una base imponible del impuesto sobre sociedades o la existencia de un tipo impositivo nulo o casi nulo no pueden estimarse de por sí criterios para considerar no conforme al país o territorio”⁴⁵.

⁴⁴ Informe OCDE 2001 “Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report”, que reconfiguraba la propuesta inicial de 1998 y establecía como parámetros fundamentales para considerar que un territorio de nula o baja tributación realizaba una competencia fiscal desleal la falta de intercambio de información efectiva y/o la existencia de normativas o prácticas administrativas poco transparentes.

⁴⁵ Conforme al Anexo VII de las Conclusiones del Consejo sobre la lista UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobadas el 5 de diciembre

Sin embargo, el debate que se vive en la fiscalidad internacional en los últimos años va a afectar de lleno a este asunto. Nos referimos a los dos pilares del Marco inclusivo de la OCDE.

El primer pilar, tiene por objeto establecer nuevos principios que ordenen la distribución del poder tributario entre los Estados en el marco de una economía digitalizada. Afecta tanto a los criterios de sujeción fiscal (regla del nexo) como a los que ordenan la imputación de beneficios a cada jurisdicción (*profit allocation*), de manera que algunos de los elementos estructurales del sistema actual se modificarían de forma significativa. Se busca una reasignación del poder para gravar los beneficios de las multinacionales que beneficie a la jurisdicción del usuario/mercado, dada la realización de los negocios remota y, en muchos casos, su elevada rentabilidad. Pretende superar la exigencia de presencia física en el territorio para gravar el beneficio obtenido en el mismo, legitimando el Estado de usuario/mercado para hacerlo cuando, se aprecie una presencia económica continuada y significativa —volumen de ingresos—, creando un nuevo nexo con la jurisdicción⁴⁶.

El segundo pilar trata de articular medidas coordinadas que neutralicen o minimicen los riesgos de transferencia de bases imponibles y erosión de beneficios que plantean ciertas estructuras de negocios altamente digitalizados. Se pretende con ello limitar las operaciones de planificación fiscal, a través de diseños o de reestructuraciones societarias *ad hoc*, para trasladar gran parte de los beneficios a territorios de baja o nula tributación.

Algunos países han sostenido que el paquete de medidas antielusivas BEPS ha dado respuesta, en gran medida a esta cuestión, sugiriendo profundizar aún más en su implementación. No se muestra

de 2017.

⁴⁶ Para avanzar en pos de una solución consensuada para las cuestiones relativas al Primer Pilar, la OCDE elaboró en noviembre de 2019 una propuesta de “Enfoque Unificado” que, tras someterlo a consulta pública, fue aprobado el 30 de enero de 2020 por el Marco inclusivo BEPS de la OCDE/G20. Véase el documentgo “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020”.

ban partidarios de una solución destinada a garantizar que todas las empresas que operan internacionalmente paguen un nivel mínimo de impuestos, considerando que iría más allá del objetivo político del Pilar Dos. Sin embargo, este último planteamiento, ha sido el que ha prevalecido: rediseñar las normas de fiscalidad internacional para que las multinacionales paguen un mínimo sobre sus beneficios globales. En esta línea se encuentra la propuesta franco-alemana de “*effective global minimum tax on multinational profits*” (GLOBE, *global anti-base erosion approach*), asumida por el Marco inclusivo, que está basada en dos elementos integrantes de la reforma fiscal americana (*Tax Cuts and Jobs Act, December 2017*) que encajarían con estos objetivos aunque en un marco distinto (*GILTI & BEAT rules*)⁴⁷.

Reseñemos que esta propuesta se formula bajo el principio de no interferencia en la soberanía de cada Estado para decidir si grava o no los beneficios de las empresas y, en su caso, como hacerlo. Ahora bien, si un Estado, ya sea el de residencia o el de la fuente, decide no gravarlos o hacerlo de forma tenue, se otorga al otro la posibilidad de gravarlos hasta un mínimo, evitando la nula o baja imposición de esos beneficios. Globalmente considerada supone gravar esos beneficios de las multinacionales en uno o varios Estados, pero siempre con un mínimo.

El 1 de julio de 2021 se llegó a un acuerdo en el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS al que se han adherido 134 jurisdicciones sobre la puesta en marcha de las propuestas que emanan de los 2 pilares, que debería estar plenamente desarrollado e implementado de forma efectiva en 2023. Traza algunas líneas importantes. Así en relación al segundo pilar, que alcanzará a multinacionales que facturen al menos 750 millones de euros a nivel mundial, se establece que el tipo mínimo efectivo en el Impuesto sobre Sociedades será del 15% en todas las jurisdicciones adheridas.

⁴⁷ El 30 de enero de 2020 el Marco inclusivo BEPS de la OCDE/G20 asume y recoge los progresos realizados en el diseño técnico de la propuesta GLOBE. Véase el documento “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020”.

A la vista del posible Acuerdo en el Foro Global del Proyecto BEPS sobre el establecimiento de una tributación mínima para las multinacionales, el Parlamento Europeo pidió a principio de 2021 que se introdujese un tipo mínimo efectivo en el impuesto sobre sociedades, alterando los límites de la competencia fiscal perniciosa, como criterio autónomo de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE⁴⁸.

Teniendo en cuenta la influencia directa de los trabajos de la OCDE y de UE en los criterios que ha establecido la Ley 11/2021 para calificar a una jurisdicción como no cooperativa, da la impresión que el legislador ha preferido anticiparse y contemplar como criterio autónomo la baja o nula tributación. Sin embargo, como las instituciones internacionales no habían precisado numéricamente esa baja tributación, decidió no concretarla en la ley, a la espera de que se pronuncien.

Ni la OCDE ni la UE han establecido aún como criterio autónomo para incluir en la lista de jurisdicciones no cooperativas la baja o nula tributación. Como venimos insistiendo, conforme a la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021 debemos acudir a los trabajos de ambas instituciones internacionales para interpretar los criterios legales establecidos. Por tanto, hasta que no lo hagan, cabría cuestionar jurídicamente que a nivel nacional se pudiera incluir a un país o territorio en

⁴⁸ La Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021 sobre la revisión de la lista de la UE de paraísos fiscales “recuerda que el actual proceso de elaboración de listas para países terceros no incluye un criterio autónomo para el 0% o tipos impositivos muy bajos; pide a la Comisión y al Grupo Código de Conducta que incluyan en la evaluación medidas fiscales conducentes a bajos niveles de imposición, en consonancia con las negociaciones en curso sobre el segundo pilar del marco inclusivo de la OCDE y el G-20, en particular en lo que se refiere a la imposición mínima; pide a la Comisión y al Consejo que propongan un nivel mínimo efectivo de imposición que constituya un criterio autónomo para la lista de la Unión; recomienda que todo tipo mínimo efectivo se fije en un nivel justo y suficiente, y que también tenga en cuenta el tipo impositivo legal medio de la Unión en materia de impuesto sobre sociedades¹ para desincentivar el traslado de beneficios y evitar la competencia fiscal desleal”. Además, pide a la Comisión “que considere las ventajas de adoptar una iniciativa similar al segundo pilar del marco inclusivo para los criterios de elaboración de la lista de la Unión, en caso de que no exista un consenso político a nivel de la OCDE sobre la aplicación de dichas medidas antes de finales de 2021”; y también pide al Consejo “que incluya como criterio autónomo la inclusión automática en la lista de los terceros países y territorios con un tipo del 0% del impuesto de sociedades o sin impuestos sobre los beneficios de las empresas”.

la lista de jurisdicciones no cooperativas simplemente porque carezca de impuesto sobre sociedades o aplique una tributación efectiva muy baja, sin que este criterio concorra con algún otro de los previstos. Cuestión distinta será cuando se implemente plenamente el Acuerdo sobre los pilares y cuando el Consejo reforme los criterios de la lista de la UE y lo incorpore como criterio autónomo.

En cualquier caso el escenario descrito presenta más inconcreciones que abonan el terreno para la discordia. De nuevo queda la esperanza de que se aclaren en el desarrollo reglamentario. Si no es así, corresponderá a los órganos judiciales la última palabra.

5.2. *Regímenes fiscales perjudiciales*

La Ley 11/2021 incorpora esta expresión de forma expresa por primera vez en nuestra legislación⁴⁹, aunque resulta tradicional en los trabajos sobre competencia fiscal perniciosa que se han llevado a cabo desde finales del siglo XX en la OCDE y la UE.

Es por ello que la DA 1ª de la Ley 36/2006 establece que los regímenes fiscales perjudiciales considerados jurisdicciones no cooperativas “se podrán actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE”.

El legislador español no ha formulado un concepto, sino que ha incorporado la expresión y para su concreción se ha remitido a la delimitación que hacen ambas instituciones. Si alguna de ellas, con sus propios criterios, lo califica como régimen fiscal perjudicial, también lo podría hacer la Orden Ministerial que apruebe la lista de jurisdicciones no cooperativas.

⁴⁹ La lista de paraísos fiscales contenida en el RD 1080/1991 incluía incluía tácitamente una medida contra un régimen fiscal de otro territorio que el Gobierno consideró perjudicial. Consideraba a Luxemburgo paraíso fiscal pero solo en lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986; aunque el 16 de julio de 2010 con la entrada en vigor del Protocolo de modificación del Tratado, expresamente dejó de calificarse como paraíso, tal y como hemos apuntado.

Los criterios de ambas instituciones, pese a ser similares, no han coincidido plenamente a lo largo del tiempo. Ha habido diferencias en la selección previa; y una vez seleccionados, también las ha habido en relación a los criterios utilizados para delimitarlos en el proceso de evaluación y supervisión.

Así, el criterio de actividad sustancial no se exigió por la OCDE hasta que en 2015 llegó el Proyecto BEPS y empezó a implementarse su acción 5; mientras que sí era contemplado a nivel europeo como uno de los cinco factores a tener en cuenta, junto con el criterio de entrada, desde que 1998 se aprobó del Código de Conducta de fiscalidad empresarial.

Entre esos 5 factores el Código de Conducta también recogía el respeto a los principios OCDE en materia de precios de transferencia; mientras que la propia OCDE lo utilizaba simplemente como elemento aclaratorio, para comprobar si acontecía alguno de los criterios principales.

En definitiva, no hay un concepto legal de régimen fiscal perjudicial, sino por remisión, dos. Pese a que la OCDE y la UE coincidirán en la mayor parte de los casos al calificarlos, dado el carácter cambiante de estas delimitaciones y los matices propios que aplican cada una de las instituciones, también es posible encontrar algunas divergencias⁵⁰.

5.2.1. OCDE

Según el Informe OCDE 1998 para que un régimen sea preferencial debe ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país. Este es el aspecto crucial y no la comparación con los principios aplicados en otros países.

Por tanto, si en un país no existe una figura impositiva que grave el beneficio de las sociedades, no se puede considerar que sea un régimen preferencial no someter a gravamen los intereses, los dividendos, los

⁵⁰ Al respecto, consúltense los tres primeros Capítulos.

rendimientos procedentes de la propiedad intelectual o cualquier otra modalidad de renta⁵¹.

El informe OCDE 1998 formuló los requisitos iniciales, posteriormente modificados por la Acción 5 del Proyecto BEPS⁵². Así, actualmente para calificar a un régimen preferencial perjudicial hay que hacer una triple comprobación:

- a) Que recaiga sobre rentas que proceden de actividades de naturaleza móvil, habiéndolas agrupadas en las siguientes: Seguros, financiación y arrendamiento financiero (leasing), gestoras de fondos, banca, sedes sociales, centros de distribución, centros de servicios, transporte marítimo, compañías holding, propiedad intelectual y actividades diversas.
- b) Que sea potencialmente pernicioso. Para ello se establecen 5 factores clave. El factor tributario imprescindible es que el régimen preferencial tenga un tipo de gravamen efectivo nulo o bajo en relación al tipo efectivo general.

Junto a éste, debe concurrir uno de los 4 factores siguientes: Ausencia de transparencia, ausencia de un efectivo intercambio de información⁵³, régimen compartimentado o estanco (*ring-fencing*) en relación a la economía del territorio y ausencia de actividad sustancial en el mismo para beneficiarse de las ventajas fiscales.

En caso de duda, se utilizan 5 elementos aclaratorios: La definición artificial de la base imponible, el incumplimiento de los principios internacionales en materia de precios de transferencia, exención fiscal

⁵¹ Informe OCDE 1998, págs. 19-20; También en el Informe OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report, pág. 21.

⁵² Informe OCDE “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report.

⁵³ Cabe preguntarse cómo afectan los trabajos del Foro Global de transparencia e intercambio de información a la constatación de algunos de estos factores. En este sentido, mientras que los resultados de sus revisiones por pares deben ser tenidos en cuenta en relación al factor de intercambio de información efectivo, no afectarían al factor transparencia. En relación a este último deben tenerse en cuenta en los trabajos de la Acción 5 en materia de transparencia, aunque sus resultados no deben ser determinantes por sí solo considerados. Informe OCDE 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.

en el país de residencia para las rentas de fuente extranjera, base imponible o tipo de gravamen negociables y existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto.

c) Finalmente, habría que comprobar que los efectos económicos que provoca sean realmente lesivos. Para ello se fija en el traslado de actividades hacia el país, buscando el régimen preferencial como razón fundamental; la correlación entre el número de actividades acogidas y el nivel de inversión o renta que generaban; y el número de contribuyentes e ingresos que se benefician del régimen.

El Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5 ya ofreció resultados de las primeras revisiones de los regímenes preferenciales existentes en los países OCDE, G20 y en algunos territorios asociados al marco inclusivo del Proyecto BEPS, bajo los nuevos criterios que implementó⁵⁴; y posteriormente ha ido publicando diferentes informes de progreso, identificando algunos perjudiciales, muchos de los cuales han sido eliminados, modificados o hay un compromiso para hacerlo⁵⁵.

5.2.2. Unión Europea

Si bien en un principio el Código de Conducta de fiscalidad empresarial se elaboró como un instrumento para regular la competencia fiscal interna en la UE, su alcance se amplió en 2016, utilizán-

⁵⁴ . Estas primeras evaluaciones fueron asimétricas. A los regímenes sobre propiedad intelectual, primera vez que se evaluaban, se les revisó teniendo en cuenta el factor de actividad sustancial en el territorio. Para el resto de regímenes, este factor no se tuvo en cuenta, siguiendo los factores establecidos en el Informe OCDE 1998 y arrojando datos comparables entre regímenes similares. En informes posteriores, y una vez aprobado el paquete de medidas definitivo del Proyecto BEPS, lógicamente se incorporó el factor de actividad sustancial y fueron reevaluados. Informe OCDE 2015 sobre la Acción 5, pág. 67.

⁵⁵ Para ver la evolución pueden consultarse los Informes OCDE desde 2018. El Informe OCDE “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. Update (as of August 2021)” indicó que solo 1 fue considerado perjudicial; 16 potencialmente perjudiciales pero se encuentran en proceso de ser eliminados o modificados; 6 potencialmente lesivos, pero no llegan a tener un impacto económico significativo; y 7 se encuentran en proceso de revisión.

dolo como referencia en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores⁵⁶.

La metodología para configurar la lista partió de una tabla de indicadores diseñados por la Comisión, que permitían seleccionar a las jurisdicciones de riesgo. A partir de ahí, se fijaron unos criterios formales para confeccionarla: la transparencia, la equidad fiscal y la aplicación de las normas mínimas del Proyecto BEPS de la OCDE.

La referencia al Código de Conducta se produce en el criterio de equidad fiscal. Contempla dos supuestos y en el primero de ellos (2.1) exige que un país o territorio no aplique medidas fiscales preferentes que pudieran considerarse perniciosas con arreglo a los criterios establecido Código de Conducta sobre fiscalidad de empresas⁵⁷.

Se refiere al ámbito de aplicación del Código de Conducta, recogido en su letra A, que considera potencialmente perniciosas las medidas fiscales que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate; nivel impositivo que puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.

Para evaluar el carácter pernicioso de dichas medidas, el Código de Conducta indica que se tendrá en cuenta, entre otros aspectos:

- 1) Régimen compartimentado o estanco (ring-fencing 1): si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes.
- 2) Régimen compartimentado o estanco (ring-fencing 2): si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que no afectan a la base fiscal nacional.
- 3) Si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del Estado que ofrezca dichas ventajas fiscales.

⁵⁶ Consúltese el Capítulo III.

⁵⁷ Anexo de las Conclusiones del Consejo sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 8 de noviembre de 2016.

- 4) Si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la OCDE en materia de precios de transferencia y de distribución de beneficios.
- 5) Ausencia de transparencia. Si las medidas fiscales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin suficiente transparencia.

Estos factores no se aplican de forma absoluta. Se ha dado alguna situación en las que pese constatar la presencia del requisito de entrada y de alguno de los 5 caracteres, los efectos económicos del régimen preferencial eran irrelevantes y el Grupo del Código de Conducta decidió que no debía ser calificado como perjudicial en ese momento⁵⁸.

En cualquier caso, el criterio de entrada y estos factores son también la base de los trabajos del Grupo del Código de Conducta en relación a la detección de regímenes fiscales perjudiciales en países terceros de cara a la comprobación del subcriterio de equidad (2.1.) para confeccionar la lista de la UE de jurisdicciones no cooperadoras. Los resultados se muestran periódicamente en documentos que publica el Consejo⁵⁹.

6. CONCLUSIONES

Primera. Durante 30 años nuestro ordenamiento ha enumerado un grupo jurisdicciones como paraísos fiscales y ha previsto numerosas

⁵⁸ Sobre el análisis del criterio de entrada y de los 5 factores indicados, consúltese el doc. 14039/98, de 11 de diciembre de 1998, “Code of Conduct (Business Taxation) - Interpretation of Criteria”, así como ulteriores actualizaciones.

Sobre los trabajos del Grupo del Código de Conducta, doctrinalmente también es recomendable MARTIJN F. NOUWEN “Inside the eu code of conduct group: 20 years of tackling harmful tax competition” Thesis submitted to the Amsterdam Law School of the University of Amsterdam, the Netherlands, 11 June 2020.

⁵⁹ Según el Documento del Consejo de la UE 7915/21, de 16 de abril de 2021, “Resumen de los regímenes fiscales preferenciales y otras medidas examinadas por el Grupo del Código de Conducta bajo los criterios de la lista de la UE 2.1 y 2.2”, en respuesta directa al proceso de elaboración de la lista de la UE, se habían eliminado más de 130 regímenes fiscales perniciosos a nivel mundial.

disposiciones defensivas frente a ellas. También durante casi 15 años ha habido otros 2 grupos, territorios de nula tributación y territorios con los que no existía un efectivo intercambio de información, susceptibles de medidas defensivas específicas.

Sin embargo, esta situación ha cambiado con la entrada en vigor de la Ley 11/2021. La diferenciación por grupos de territorios desaparece y todos ellos se integran bajo un único término, las jurisdicciones no cooperativas, sobre las que se aplicarán el conjunto de medidas defensivas previstas para los anteriores. En este sentido, las referencias normativas a cualquiera de las tres categorías extintas, se deben considerar hechas a las jurisdicciones no cooperativas.

Segunda. El concepto de jurisdicción no cooperativa, como ha venido ocurriendo con el de paraíso fiscal, no se define legalmente, remitiéndose la DA 1ª de la Ley 36/2006 a una lista que se publicará mediante Orden Ministerial.

También igual que en anteriores reformas, mientras esa actualización no se produzca, la lista de paraísos fiscales contenida en el RD 1080/1991 mantendrá su vigencia. Desde 1991 las reformas van y vienen, incluso los paraísos fiscales han sido eliminados de nuestro ordenamiento, pero la lista de este Real Decreto sigue en vigor, ahora de jurisdicciones no cooperativas, demostrando una capacidad de supervivencia jurídica inimaginable cuando se aprobó.

De las 48 jurisdicciones enumeradas solo quedarían fuera las que salieron porque entró y sigue en vigor un Acuerdo o un Tratado Internacional en el que expresamente se indicaba que dejaban de ser calificadas conforme a la DA 1ª de la Ley 36/2006. Así, no serían calificadas jurisdicciones no cooperativas Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas Rep. San Marino, Luxemburgo y Andorra; aunque esta última, con alguna duda interpretativa. Los Acuerdos internacionales no han sido denunciados, tienen mayor rango jerárquico que la Ley y RD y la calificación de las jurisdicciones no cooperativas se sigue recogiendo en el primer punto de la DA 1ª de la Ley 36/2006, disposición a la que se refieren.

Salvo que la normativa interna se refiera expresamente a la lista de la UE, debemos entender que cualquier referencia a jurisdicciones no cooperativas que encontremos en nuestra regulación corresponderá a la lista indicada en la DA 1ª de la Ley 36/2006.

Tercera. Vuelven a formar parte de la lista el resto de territorios que habían salido de ella a través del mecanismo automático de salida durante el tiempo que estuvo vigente, incluyendo Chipre y Malta, lo que vuelve a abrir el debate de si la aplicación de muchas de las medidas defensivas a Estados miembros respetan el Derecho de la UE y, en su caso, como deberían interpretarse para que su aplicación fuera respetuosa.

Así, a modo ejemplo, recordemos que el TJUE ha dictaminado que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento y de circulación de capitales sólo puede justificarse a condición de que se dirija específicamente a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea evitar el impuesto normalmente adeudado⁶⁰. Las medidas defensivas, de carácter antiabusivo, que establezcan presunciones irrefutables, que no admiten prueba en contra, posiblemente quebrantarían el Derecho de la UE por violación de las libertades fundamentales —establecimiento, circulación de capitales, de personas y libre prestación de servicio—.

Tercera. Siguiendo la técnica utilizada por la Ley 26/2014, el nuevo marco normativo establece unos criterios que deberán tenerse en cuenta en la elaboración y, posteriores revisiones, de la lista de jurisdicciones no cooperativas. Implican motivación en la calificación, de tal forma que el Gobierno deberá justificar para cada territorio el criterio que cumple y que fundamenta su inclusión. De no hacerlo, esto es, de incluir o excluir a alguno por otro motivo diferente o sin motivo alguno, esa calificación se podría atacar jurídicamente al no quedar acreditado si el Ministerio al dictarla se ha ajustado a los criterios legales; y se podrían atacar también los actos administrativos derivados de la aplicación de las medidas defensivas correspondientes.

Cuarta. Los criterios también otorgan cierta previsibilidad ante una futura calificación como jurisdicción no cooperativa. Si algún territorio cumpliera uno de los criterios, sería razonable prever su incorporación futura en la lista española.

Para evitar hipotéticos supuestos de retroactividad impropia en la aplicación de medidas defensivas, en caso de que un territorio esté fuera de la lista, se debería comprobar si cumple algún criterio para

⁶⁰ STJUE de 12 de septiembre de 2006, Asunto C-196/04 Cadbury Schweppes.

entrar en ella. Evidentemente, para ello es necesario que los criterios sean precisos. Si no lo son, será más difícil determinar la previsibilidad de la medida y por tanto, la constitucionalidad de supuestos de retroactividad impropia.

Quinta. La Ley 11/2021 prevé 3 criterios para territorios y países y 2 criterios para regímenes fiscales perjudiciales. En relación a cada grupo no aclara si deben concurrir todos o basta con que acontezca alguno o algunos de ellos.

Los regímenes fiscales perjudiciales se podrán actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la UE o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE. Pese a la gran similitud a la hora de delimitarlos, existen rasgos diferenciadores entre ambas instituciones. Parece evidente que bastará con que el régimen fiscal cumpla los criterios y sea calificado perjudicial por alguna de las dos instituciones para que pueda ser incluido en la lista.

Por otro lado, los criterios previstos para países y territorios son la transparencia, la actividad económica real y la baja o nula tributación. Una primera interpretación sería que ante el silencio de la norma, bastará con que el Ministerio constate que la jurisdicción cumple uno de ellos para calificarla como no cooperativa.

No obstante, esta interpretación presenta algunos problemas, especialmente en relación a los criterios de actividad económica real y de baja o nula tributación. ¿Cada uno de ellos por sí solo es suficiente para calificar a una jurisdicción como no cooperativa y aplicarle el numeroso grupo de medidas defensivas? Y en todo caso, ¿Cómo deberían interpretarse para que así fuera?

Dada que la propia Exposición de motivos de la Ley 11/2021 indica que la reforma pretende alinear nuestra normativa con los criterios de la OCD y de la UE, parece razonable que el establecimiento de estos 3 criterios se interprete conforme lo hagan en cada momento cada una de estas instituciones de las que España es miembro activo, habiendo asumido el cumplimiento de los compromisos adquiridos con su incorporación.

Así, el criterio de actividad económica real reproduce a nivel interno el subcriterio de equidad (2.2) de la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas. A nivel europeo entra en juego cuando no es posible

aplicar el primer supuesto de equidad (2.1), previsto esencialmente para regímenes fiscales perjudiciales, porque el territorio no tiene un impuesto sobre sociedades o bien, si lo tiene, aplica un tipo impositivo nominal nulo o casi nulo; y en términos similares se manifiesta la OCDE en la acción 5 del Proyecto BEPS.

Por tanto, si seguimos la interpretación de ambas instituciones, la ausencia de actividad económica real no bastaría por sí sola para considerar que existe competencia fiscal perniciosa, debiendo ir acompañada de la nula o casi nula tributación de la jurisdicción.

Sexta. En relación al criterio de baja o nula tributación para países y territorios, la OCDE tampoco lo ha venido calificando como una práctica fiscal perniciosa por sí solo considerado. Desde que a principio de siglo se reformulara el concepto de paraíso fiscal no ha sido un criterio suficiente para estar ante un paraíso fiscal, defendiendo esta institución la tesis de que cada país es soberano para establecer un impuesto, así como la carga fiscal que corresponda, sin que ello implique una competencia fiscal lesiva, línea que ha seguido manteniendo en la Acción 5 del Proyecto BEPS. No obstante, si se ha tenido en cuenta en concurrencia con otros factores.

En términos similares, desde 2017 el Consejo de la UE no lo considera como criterio independiente y suficiente para incluir a países o territorios en la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas. Entiende que la ausencia de una base imponible del impuesto sobre sociedades o la existencia de un tipo impositivo nulo o casi nulo no pueden estimarse de por sí criterios para incorporarlos.

De nuevo, si seguimos la interpretación de ambas instituciones, la baja o nula tributación no bastaría por sí sola para considerar que existe competencia fiscal perniciosa. Debería concurrir con una ausencia de actividad económica real o de transparencia. Sin embargo, esta situación podría cambiar en breve.

El 1 de julio de 2021 se llegó a un acuerdo en el Marco Inclusivo del Proyecto BEPS, que debería estar desarrollado e implementado de forma efectiva en 2023. Traza algunas líneas importantes. Así en relación al segundo pilar, que alcanzará a multinacionales que facturen al menos 750 millones de euros a nivel mundial, establece que el tipo mínimo efectivo en el Impuesto sobre Sociedades será del 15%.

A la vista del posible Acuerdo en el Foro Global del Proyecto BEPS sobre los 2 pilares y el establecimiento de una tributación mínima para las multinacionales, el Parlamento Europeo pidió a principio de 2021 que se introdujese un tipo mínimo efectivo en el impuesto sobre sociedades, alterando los límites de la competencia fiscal perniciosa, como criterio autónomo de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE.

Con la Ley 11/2021 el legislador español ha preferido anticiparse y contemplar la baja o nula tributación como criterio autónomo para calificar a una jurisdicción como no cooperativa. No obstante, hasta que no se implemente el Acuerdo indicado, cabría cuestionar jurídicamente que a nivel nacional se pudiera incluir a un país o territorio en la lista de jurisdicciones no cooperativas simplemente porque carezca de impuesto sobre sociedades o aplique una tributación efectiva muy baja, sin que este criterio concorra con algún otro de los previstos. De nuevo, se estaría apartando del criterio seguido por la OCDE y la UE. Cuestión distinta será cuando se implemente plenamente el Acuerdo BEPS sobre los pilares y cuando el Consejo reforme los criterios de la lista de la UE y lo incorpore como criterio autónomo.

En cualquier caso, que se incorpore como criterio autónomo para que una jurisdicción sea calificada como no cooperativa es solo la primera parte. La segunda sería comprobar si las medidas defensivas, previstas por ese motivo, se ajustan a los principios constitucionales y a las libertades comunitarias, cuestión desde luego ciertamente controvertida que nos plantea dudas razonables.

Séptima. Criterio de transparencia para territorios y países. El estándar internacional de transparencia fijado por la OCDE y del G20 en 2016, exige que la jurisdicción cumpla al menos con 2 de 3 requisitos —intercambio previa petición, el intercambio automático de cuentas financieras y la adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE según el protocolo de 2010—; con una excepción, aquellos casos en los que el Foro Global la califique como “no conforme” en el intercambio previa petición. Esta calificación supondría que fuese considerada como una jurisdicción no cooperante, aun cuando cumpliera con los otros dos criterios.

Cuando se fijó el estándar internacional de transparencia, el intercambio automático de información de cuentas financieras no se había puesto en marcha. Aunque algunos países se habían comprometido, esta nueva modalidad aún estaba en ciernes. Años después la situación ha cambiado y ya se están llevando a cabo evaluaciones completas. Por ello, es posible que éste cambie, exigiendo a todos los territorios el intercambio previa petición y el automático. Así ha ocurrido con la UE, que hasta el 1 de julio de 2019 la UE siguió este estándar internacional, pero desde entonces compele al cumplimiento de los 3 requisitos, siendo necesario para no formar parte de su lista que el país o territorio tenga al menos una calificación de “conforme en gran medida” tanto en el intercambio automático como en el intercambio previa petición.

La Ley 11/2021 no ha querido establecer un estándar mínimo de transparencia propio que determine con claridad, a efectos de nuestra regulación, el tipo de intercambio —previa petición, automático o, incluso, espontáneo— y el alcance mínimo que debe tener con cada territorio para considerarlo suficiente y entender cumplido este criterio.

Tampoco ha querido remitirse directamente al estándar internacional de transparencia establecido por el G20 y la OCDE, ni al fijado por la UE para confeccionar su lista de países y territorios no cooperativos. Como ambos difieren, al menos de momento, no podemos afirmar con certeza que haya un solo estándar internacional al que dirigirnos.

Para dotar de contenido al criterio de transparencia el legislador ha establecido 4 subcriterios, 2 de ellos con remisión directa a los términos de referencia y a las calificaciones del Foro Global, que reflejan esa imprecisión de partida en la concreción individual de cada uno de ellos. Si bien todo apunta a que se seguirá la línea marcada por la UE, al no precisarlo, habrá situaciones en las que no quede claro si un territorio lo incumple y es previsible su entrada en la lista. Sería conveniente que la Orden Ministerial que la actualice lo haga.

Por otro lado, ha establecido como cuarto subcriterio de transparencia el efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. La UE lo contempló en su lista como subcriterio de transparencia a tener

en cuenta en el futuro, por lo que el legislador español, ha entendido oportuno incorporarlo. Para entender cumplido este subcriterio serán relevantes los resultados de las evaluaciones del GAFI y del Foro Global.

Octavo. Llama la atención que entre los criterios legales para confeccionar la lista española de jurisdicciones no cooperativas, no se haya hecho referencia directa a los normas de cumplimiento obligatorio del Proyecto BEPS.

El legislador podía haberlo hecho estableciendo un nuevo criterio, en línea con el previsto en la lista europea; o, incluso, si quería circunscribir la delimitación de las jurisdicciones no cooperativas a la insuficiente transparencia y a la baja o nula tributación —si seguimos la interpretación europea, el criterio de actividad económica real debería concurrir con la nula o casi nula tributación—, hacer remisiones a medidas concretas. Así, podría haber establecido un nuevo subcriterio de transparencia consistente en obtener una calificación favorable en relación a los nuevos intercambios que han surgido de la Acción 13, como el intercambio automático de informes “país por país” de las multinacionales, de suma importancia para detectar a qué jurisdicciones trasladan sus bases.

BIBLIOGRAFÍA

- BÁEZ MORENO, A. “Aspectos críticos del nuevo concepto de jurisdicción no cooperativa en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude” *Revista Interactiva de Actualidad Fiscal AEDAF*, noviembre, 2020.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “La normas anti paraíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea” *Documentos IEF* n° 11, 2004.
- MALDONADO GARCÍA-VERDUGO “El ¿nuevo? enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n° 22, 2017.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, n° 3, 2017.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Lotta contro i paradisi fiscali dell’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico” *Linguistica ed Economia*

- Volume II. Un connubio tra due discipline come ricerca filosofica nell'economia degli scambi*, Academy School, 2019.
- MARTOS GARCÍA, J. J.: “Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal” *Centro de Estudios Financieros*, n° 423, 2018.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, n° 290, 2007.
- MARTIJN F. NOUWEN “Inside the eu code of conduct group: 20 years of tackling harmful tax competition” Thesis submitted to the Amsterdam Law School of the University of Amsterdam, the Netherlands, 11 June 2020.
- VELAYOS, F. “En favor del término beneficiario final” *Taxlandia*, diciembre 2018.

UNIÓN EUROPEA

- COMISIÓN “Estrategia exterior para una imposición efectiva” COM (2016) 24 final, de 28 de enero de 2016.
- CONSEJO Documento 7915/21, “Resumen de los regímenes fiscales preferenciales y otras medidas examinadas por el Grupo del Código de Conducta bajo los criterios de la lista de la UE 2.1 y 2.2”, de 16 de abril de 2021.
- CONSEJO. Conclusiones sobre la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 5 de diciembre de 2017, publicada en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.
- CONSEJO. Conclusiones sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, de 8 de noviembre de 2016, publicadas en el DOUE el 10 de diciembre de 2016.
- CONSEJO Documento 14039/98 “Code of Conduct (Business Taxation) - Interpretation of Criteria”, de 11 de diciembre de 1998.
- CONSEJO. Conclusiones sobre política fiscal. Anexo I Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estado miembros, Relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, de 1 de diciembre de 1997.

OCDE

- 2006 “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field”.
- 2006 “The OECD’S Project on harmful tax practices: 2006 update on progress in member countries”.
- 2001 “Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report”.
- 1998 “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”.

OCDE - Proyecto BEPS

- 2020 “Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020”.
- 2018 “Harmful Tax Practices - Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.
- 2018 “Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions Inclusive Framework on BEPS: Action 5”.
- 2015 “Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5” 2015 Final Report.
- 2013 “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”.

OCDE - Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información con fines fiscales

- 2020 “Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2020”.
- 2020 “Informe de revisión por pares sobre intercambio de información previa petición. Malta Segunda Ronda”.
- 2019 “A Beneficial Ownership Implementation Toolkit”
- 2017 “Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020”.

PARTE SEGUNDA

**MEDIDAS DEFENSIVAS
FRENTE A JURISDICCIONES
NO COOPERATIVAS EN EL
ORDENAMIENTO ESPAÑOL**

Capítulo VI

Medidas defensivas en el IRPF previstas para cambios de residencia¹

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. REQUISITOS PARA EXTENSIÓN TEMPORAL DE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE (ART. 8.2). 2.1. Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa. 2.2. Acreditación de la nueva residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa. 2.3. Nacionalidad española. 3. CONSECUENCIAS JURÍDICAS (ART. 8.2). 3.1. Extensión quinquenal de la condición de contribuyente. 3.2. Corrección de la doble imposición internacional. 3.3. Imputación temporal. 3.4. Regulación estatal del IRPF en los periodos en que amplía su condición de contribuyente. 4. IMPUESTO DE SALIDA (ART. 95.bis). 4.1. Finalidad. 4.2. Alcance restrictivo y contenido. 4.3. Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa. 4.4. Cambio de residencia a un Estado de la UE o del EEE. 5. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

El art. 8.1 de la Ley del IRPF convierte en contribuyentes a las personas físicas con residencia en territorio español. También hay otro grupo reducido con residencia en el extranjero, previstos en el art. 10, que igualmente tienen esta condición cuando sean de nacionalidad española y ejerzan cierta actividad laboral vinculada con el Estado español².

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraisos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

² Incluye a miembros de misiones diplomáticas o de oficinas consulares españolas; funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular; y titulares de cargo o empleo oficial del

No obstante, estos dos preceptos no agotan los supuestos en los que se atribuye la condición de sujeto pasivo. Adicionalmente, el art. 8.2 de la Ley del IRPF dispone que “*No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes*”.

Se trata de una cláusula para nada novedosa en nuestro ordenamiento, que entró en vigor el 1 de enero de 1999 a través del art. 9.3 de la Ley 40/1998, habiendo permanecido desde entonces en los sucesivos textos legales del IRPF y habiendo sido denominada por algunos autores como “cuarentena fiscal”³.

Inicialmente se enmarcó en la lucha contra los paraísos fiscales y, posteriormente, tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021, se dirige frente a las jurisdicciones no cooperativas. Recordemos que conforme a DA 10^a de la Ley 36/2006, todas las referencias a paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe efectivo intercambio de información que realiza la normativa española, incluida la ley del IRPF, debemos entenderlas hechas a las jurisdicciones no cooperativas de la DA 1^a de esa Ley. De manera que aunque el texto del art. 8.2 de la Ley del IRPF siga refiriéndose a paraísos fiscales, por remisión se dirige a las jurisdicciones no cooperativas.

A consecuencia del traslado de residencia a una jurisdicción no cooperativa, el art. 8.2 Ley del IRPF prevé el gravamen futuro de rentas del contribuyente, aún no devengadas y, por ello, podría con-

Estado español como miembros de delegaciones o representaciones ante organismos oficiales o en calidad de observadores en el extranjero.

³ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Guía del Impuesto de Rente de No Residentes*, Ed. CISS grupo Wolters Kluwer, 2007, pág. 92; ALVÁREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Ed. Netbiblo, 2010, pág. 30; MILLA IBÁÑEZ, J. “La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea” *Tesis doctoral defendida en la Universidad de Valencia*, 2013, pág. 92.

siderarse que su naturaleza jurídica sería la de un impuesto de salida en sentido amplio⁴.

No obstante, no encaja plenamente con la delimitación que hace la Directiva 2016/1164 en su Considerando (10), al indicar que: “*La función de los impuestos de salida es garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida*”⁵

Partiendo de esta delimitación, el art. 8.2 Ley del IRPF no puede ser considerado como un impuesto de salida en sentido estricto. La extensión de la condición de contribuyente durante los cuatro periodos siguientes al cambio de residencia, sometiendo a tributación futura rentas que no se han devengado aún y que, cuando lo hagan, no se sabe dónde se producirán (puede que fuera del territorio español) no se corresponde con la idea de gravar plusvalías devengadas pero no realizadas en el momento del traslado de residencia.

Por ello su verdadera naturaleza jurídica sería la de un *trailing tax* o impuesto perseguidor, en el sentido de que extiende su ámbito de aplicación más allá del territorio del Estado de origen cuando se produce el cambio de residencia.

Su finalidad es la de gravar la renta futura, y a diferencia de los *exit taxes*, que suelen ser de exacción única, los *trailing taxes* se conciben para mantener al contribuyente que traslada su residencia bajo el poder tributario del Estado de origen. En el caso del art. 8.2 de la Ley del IRPF, se cambia el nexo con el territorio para someter a gravamen las rentas futuras de la persona física, que continuará siendo contribuyente tributario atendiendo a su nacionalidad española, aunque haya dejado de ser residente fiscal.

⁴ HERRERA MOLINA, P. M. “*Exit Taxes y libertades comunitarias: ¿contradicciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE? Revista General de Derecho Europeo*, nº 29/2013; RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch., 2014.

⁵ Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Notemos que gravará las rentas futuras, devengadas tras el trasladado. Lógicamente si el contribuyente no obtuviera posteriormente rentas, no habría lugar a devengo y exigibilidad del tributo.

Por contra los impuestos de salida en sentido estricto gravan una renta latente, una plusvalía existente cuando se produce el cambio de residencia, aunque aún no se haya hecho efectiva.

La ley del IRPF también contempla un impuesto de salida en sentido estricto, en concreto, en su art. 95.bis, con un tratamiento especial en el punto 7 cuando el traslado sea a una jurisdicción no cooperativa.

De manera que cuando se produzca el cambio de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa se activaran ambas medidas. Por un lado, pese a que el sujeto ya no será residente fiscal en el ámbito espacial del impuesto, la extensión temporal de la condición de contribuyente durante los 4 ejercicios siguientes, prevista en el art. 8.2 de la Ley, sometiendo a gravamen las rentas futuras que pueda obtener. Por otro, la imputación de la ganancia patrimonial latente, acumulada por acciones y participaciones, prevista en el art. 95.bis de la Ley del IRPF.

2. REQUISITOS PARA EXTENSIÓN TEMPORAL DE LA CONDICIÓN DE CONTRIBUYENTE (ART. 8.2)

El presupuesto de hecho del art. 8.2 Ley del IRPF establece 3 requisitos:

2.1. Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa

Se requiere que estemos ante una persona física que tuviese su residencia fiscal en el ámbito espacial del IRPF y que haya decidido trasladarla a una jurisdicción no cooperativa en el periodo impositivo en que tuviese esa condición.

No resulta aplicable a personas no residentes en España, aunque sean de nacionalidad española, que trasladen su residencia habitual.

No extiende temporalmente la condición de residente fiscal, dado que será requisito indispensable que deje de serlo para que el art. 8.2 despliegue sus efectos, sino la de contribuyente. Sería un supuesto que

convierte en contribuyentes a los no residentes, por lo que su inclusión en la regulación técnicamente encajaría mejor en el art. 10 de la Ley del IRPF.

Otra cuestión relevante sería concretar en qué periodo impositivo se efectúa el traslado de residencia y si en este, a efectos del IRPF, aún siguiese siendo considerado residente fiscal.

El cambio de residencia efectiva podría provocar una doble residencia fiscal cuando conforme a la regulación del art. 9 de la Ley del IRPF el sujeto siguiese siendo considerado residente fiscal en España a la fecha del devengo del impuesto.

Así, el ejemplo más evidente se produciría cuando el cambio de residencia efectiva se efectuara en la segunda mitad del semestre, pongamos el 30 de septiembre. En estos casos, se cumpliría el criterio de permanencia temporal en territorio español (más 183 días año) por lo que sería considerado en ese periodo, el del traslado de residencia efectiva, residente fiscal en España y, por tanto, contribuyente en el IRPF; y posiblemente también podría ser calificado residente fiscal en la jurisdicción no cooperativa. ¿Cuál sería entonces el periodo impositivo del cambio de residencia a efectos de la aplicación del art. 8.2 de la Ley del IRPF? ¿Aquel en que se produce el traslado de la residencia efectiva aunque siga siendo residente fiscal en España, o el siguiente, cuando dejaría de ser considerado residente fiscal conforme al art. 9 Ley del IRPF?

Notemos que la respuesta a esta cuestión tiene un claro efecto práctico, el cómputo de los periodos impositivos en que se consideraría contribuyente al sujeto por aplicación del art. 8.2 de la Ley del IRPF. ¿Cuál sería el primer periodo impositivo a contar de los cinco en los que se extiende la condición de contribuyente?

A nuestro juicio, en línea con el criterio administrativo⁶, entendemos que sería aquél en que dejaría de ser considerado residente fiscal en España. El motivo que nos lleva a defender esta posición es que el art. 8.2 de la Ley del IRPF no operaría antes, dado que el sujeto seguiría siendo residente fiscal en el año del traslado de residencia efectiva y, por tanto, contribuyente del impuesto. Este precepto cobra sentido

⁶ Véase Resolución de la Dirección General de Tributos de 31/03/2006 (V0578-06)

y debe resultar aplicable cuando el contribuyente deja de ser residente fiscal en España, y no antes, mientras siga teniendo esta condición, pese a que durante el mismo se haya producido el traslado de residencia efectiva a otra jurisdicción. Entra en juego en el periodo en que la Administración española no ha sido capaz de acreditar la residencia fiscal en territorio español por ninguno de los criterios previstos en el art. 9.1 de la Ley del IRPF, produciéndose entonces fiscalmente el traslado.

Conforme a esta posición, si el traslado tiene lugar el 30 de septiembre del año X, habiendo permanecido más de 183 días en territorio español en ese ejercicio, el cambio de residencia fiscal a efectos del IRPF y, por tanto, a efectos del cómputo del art. 8.2 de la Ley del IRPF se iniciaría el año X+1 y se extendería hasta el X+5 inclusive; mientras que en el periodo impositivo X seguiría siendo considerado residente fiscal por el criterio de permanencia temporal.

Si el traslado se efectúa el 31 de marzo del año X, y no resultara aplicable el criterio de núcleo de intereses económicos ni el criterio de vinculación familiar del art. 9.1 de la Ley del IRPF, el cómputo se iniciaría en el año X y se extendería hasta el X+4 inclusive. En el periodo impositivo X no sería considerado residente fiscal en el IRPF por el art. 9, aunque seguiría siendo contribuyente por aplicación del art. 8.2 de la Ley del IRPF.

Finalmente apuntar que la motivación del traslado resulta irrelevante, de manera que se aplicaría tanto a personas que cambian su residencia con el único objetivo de recibir un mejor tratamiento fiscal o de colocarse en una situación apropiada para defraudación; como a otras ajenas por completo a estos motivos y que lo hacen por causas laborales, profesionales, familiares o de otra índole.

La medida defensiva consiste extender la condición de contribuyente atendiendo a otro nexos con el territorio distinto a la residencia, la nacionalidad.

2.2. Acreditación de la nueva residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa

El destino al que se traslada la residencia debe ser una jurisdicción no cooperativa, conforme a la legislación española. Esta configura-

ción abre una puerta para eludir la aplicación del precepto. En efecto, bastaría con trasladar primero la residencia fiscal a otro territorio no calificado en nuestra regulación de esta forma, y de ahí, utilizándolo como puente, hacer al siguiente periodo impositivo un nuevo traslado de residencia esta vez hacia una jurisdicción no cooperativa⁷.

Por otro lado, el legislador desconfía del contribuyente que manifiesta que traslada su residencia hacia una jurisdicción no cooperativa, considerando que puede ser probable que el traslado sea más formal que real; y ello aunque esa nueva residencia pueda ser acreditada mediante la presentación de un certificado expedido por la Administración de aquel territorio. Teniendo en cuenta que habitualmente se trata de jurisdicciones opacas, poco colaborativas, que no facilitan información o pueden facilitarla incompleta o con errores, ¿Se puede confiar en ellas? ¿Realmente se produce el traslado de residencia habitual?

Esa desconfianza se evidencia en el art. 9.1.a) Ley del IRPF cuando establece el criterio de permanencia temporal en territorio español, más de 183 días al año, para considerar residente habitual y contribuyente en este impuesto a la persona física.

Para determinar ese número de días, la ley española establece que deben incorporarse al cómputo aquellos en los que pese a no estar físicamente en territorio español, corresponden a “ausencias esporádicas”. No delimita este concepto de “ausencias esporádicas”, lo que genera bastante inseguridad jurídica. Una interpretación razonable sería considerar que se refiere a pequeños periodos de tiempo, como vacaciones, o algún viaje de negocios, en los que el contribuyente sale y retorna posteriormente a España dentro del periodo impositivo. Sin embargo la Administración viene haciendo una interpretación favorable a sus intereses, que considera como ausencia esporádica cualquier salida de España que tuviese un retorno durante el mismo año⁸.

⁷ CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Guía del Impuesto de Rente de No Residentes*, Ed. CISS grupo Wolters Kluwer, 2007, pág. 93.

⁸ Véanse entre otras la ya lejana Resolución de la Dirección General de Tributos de 27/06/1997 (1396-97). Este criterio formulado hace 2 décadas se ha mantenido en el tiempo. Un caso extremo de esta interpretación podría llegar a considerar como ausencia esporádica prácticamente todo el año, como por ejemplo desde

Pero la ley prevé una vía para evitar el cómputo de las ausencias esporádicas. En efecto, no se computarán cuando “*el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país*”. Para ello bastará normalmente con que presente ante la Administración española un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración de esa otra jurisdicción.

Sin este certificado la Administración española difícilmente admite acreditada la residencia fiscal en otro lugar⁹. Solo en el caso de aquellos países que no emiten certificados de residencia fiscal porque se trata de un concepto no incorporado en su ordenamiento, circunstancia cada vez más anómala, la Administración viene aceptando que se acredite mediante la aportación de otros indicios o pruebas¹⁰.

Sin embargo, cuando se trata de jurisdicciones no cooperativas, este precepto faculta a la Administración tributaria para que exija al contribuyente que pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural a través de otras vías.

Por tanto, no bastará con que el contribuyente presente un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración de aquel territorio. Este documento, suficiente en relación al resto de jurisdicciones, resulta insuficiente para acreditar la residencia fiscal en una jurisdicción no cooperativa, evidenciando la desconfianza que estos territorios y sus Administraciones generan en el legislador y en la propia Administración española.

Desconfianza que también se ha trasladado al poder judicial, como lo evidencian, entre otras, la Sentencia 1099/2009 del TSJ de Andalucía, de 15 de mayo o la SAN de 30 de marzo de 2007 que avalan la tesis de que un certificado tributario o de naturaleza administrativa no prueba per se, cuando de paraísos fiscales se trata, la residencia fiscal en aquel territorio; y es que la certificación emitida por las autoridades de una jurisdicción no cooperativa no tiene credibilidad. En estos casos no solo es necesario que exista una intención

el 2 de enero, fecha en que el sujeto sale de España, hasta que regresa el 30 de diciembre.

⁹ Véanse entre otras Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 24/07/2008 (V1525-08) y 27/06/1997 ((1396-97).

¹⁰ Véanse Resoluciones de la Dirección General de Tributos 4/03/2013 (CV0665-13) y 17/12/2015 (V4069-15).

de residir en un país, sino que esta intención se haya concretado y el contribuyente haya residido físicamente en él durante al menos 183 días, debiendo aportar medios de prueba suficientes que lo acrediten.

El contribuyente deberá aportar indicios factuales sobre la permanencia física y estable en aquel territorio, si quiere impedir que se computen las ausencias esporádicas en la fijación de su residencia en España mediante el criterio de permanencia temporal. No basta un papel firmado por un funcionario de la Administración no cooperativa, sino que el propio contribuyente deberá probar su residencia a través de la presentación de un contrato de alquiler o de adquisición de la propiedad de un inmueble, recibos de electricidad, internet, telefonía, retirada de efectivo en cajeros, visitas y pruebas médicas, inscripción a gimnasio o club social, escolarización de los niños, y cualquier otro indicio que respalde su presencia permanente en aquel territorio.

Aportados indicios suficientes y, con ello, acreditada su residencia en la jurisdicción no cooperativa, si no fuese posible para la Administración fijar la residencia fiscal en España por ninguno de los tres criterios previstos en el art. 9.1 de la Ley del IRPF (permanencia temporal, centro de intereses económicos o vínculo familiar), la persona física dejaría de ser residente fiscal en nuestro país. Ahora bien, en este caso, el traslado de residencia no le liberaría de sus obligaciones fiscales en el IRPF. Seguiría siendo contribuyente durante el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia fiscal y los cuatro siguientes, conforme al art. 8.2 Ley del IRPF.

2.3. Nacionalidad española

Cuando el cambio de residencia tenga como destino una jurisdicción no cooperativa, estaremos ante un contribuyente del IRPF no residente, lo que inmediatamente lleva a preguntarnos cuál será la vinculación de la persona con el territorio que permita legitimar al Estado español para gravar su renta mundial. La respuesta, tal y como está configurado el precepto, es la nacionalidad.

El motivo por el que el legislador introdujo el requisito de la nacionalidad se debió precisamente a que necesitaba justificar la vinculación personal del sujeto con el territorio español para seguir gravándolo.

La persona física deja de ser residente fiscal en España, pero continúa teniendo una vinculación personal y jurídica con el territorio a través de ésta. La nacionalidad o ciudadanía le reporta derechos en nuestro ordenamiento, lo que justifica que deba contribuir al sostenimiento del gasto público por obligación personal en el IRPF.

Por tanto, a sensu contrario, no será posible aplicar el art. 8.2 Ley del IRPF a aquellas personas que trasladen su residencia a una jurisdicción no cooperativa cuando no tengan nacionalidad española, como han reiterado las SSTSJ de Madrid 1959/2015, de 5 de marzo, y 539/2015, de 16 de abril

Cabe plantearse en qué momento exacto debe tener la nacionalidad española. La redacción del art. 8.2 deja abierta la interpretación en varios sentidos. ¿Cuándo se efectúa el cambio de residencia efectiva? ¿Cuándo se devenga el IRPF del periodo en que se produce el cambio de residencia efectiva? ¿Cuándo se devenga el IRPF del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal en España si éste no coincide con el del traslado de residencia efectiva? Y es que podemos encontrarnos con personas físicas residentes que adquieran la nacionalidad española durante el tiempo que transcurre entre uno y otro momento.

Así se planteaba en la Consulta que dio lugar a la Resolución Vinculante de la DGT de 31 de marzo de 2006 (V0578-06). El consultante, persona física de nacionalidad argentina había tenido su residencia fiscal en España desde el ejercicio 2002 al 2004. En agosto del año 2004, firmó un contrato de trabajo con una persona jurídica del Principado de Mónaco y traslada allí su residencia laboral y fiscal, donde continúa residiendo en el momento de la consulta. Con fecha 24 de mayo de 2005 se le otorga por primera vez el Pasaporte de España. A juicio de la DGT hay que diferenciar entre el período impositivo 2004, en el que se produce el desplazamiento al extranjero pero el consultante tiene la consideración de residente en España, y el período impositivo 2005 en el que se produce el cambio de residencia y tiene la nacionalidad española.

Sin indicarlo expresamente en esta Resolución, la DGT exige implícitamente que el requisito de la nacionalidad española se cumpla a la fecha del devengo del periodo impositivo en que deja de ser resi-

dente fiscal sin perder su condición de contribuyente por aplicación del art. 8.2 Ley del IRPF.

Por tanto, si estuviéramos ante un nacional en el momento del traslado de residencia efectiva que perdiera esa condición llegada la fecha del devengo del periodo impositivo en que deja de ser residente fiscal en España, no podría aplicársele el art. 8.2 Ley del IRPF, dado que carecería de uno de los requisitos necesarios.

En cualquier caso, utilizar la nacionalidad como criterio de sujeción por obligación personal en un impuesto general sobre la renta no suele ser habitual en el Derecho comparado.

La gran mayoría de los ordenamientos tributarios acuden a la residencia. Hay algún país, como EEUU, que utiliza simultáneamente y de forma general ambos criterios. Así, la legislación fiscal estadounidense sujeta al *Income Tax* a todos sus nacionales o ciudadanos (*Citizen*) con independencia del lugar en el que se encuentren, y a todos sus residentes (*Alien*), nacionales y extranjeros¹¹.

El legislador español no acude de forma general a la nacionalidad como criterio de sujeción por obligación personal en el IRPF para los no residentes, pero si lo hace excepcionalmente los supuestos del art. 10 y del art. 8.2 de la Ley IRPF.

Por último debemos señalar que la utilización de la nacionalidad en este precepto genera una situación de discriminación inversa. El nacional que traslade su residencia tiene un trato claramente discriminatorio frente al residente no nacional que también lo haga. Este último no quedaría sometido a la medida defensiva, mientras que el primero, sí.

Debemos recordar que el art. 18 del TFUE prohíbe “toda discriminación por razón de la nacionalidad”; el art. 45 TFUE establece que “quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión mediante la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros”; y reincidiendo en esta idea el art. 56 TFUE indica que “quedarán pro-

¹¹ Los ciudadanos norteamericanos residentes en España estarán sujetos al IRPF español pero además seguirán siendo gravados en EEUU por su renta mundial. Es por ello que esta circunstancia es contemplada en el Tratado para evitar la doble imposición con este país.

hibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación”.

Pese a ello, la discriminación inversa ha sido admitida por TJUE cuando esté justificada por una razón imperiosa de interés general, pero siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo¹².

También ha sido aceptada por el Tribunal Constitucional siempre que la vulneración al principio constitucional de igualdad de trato y no discriminación esté legitimada por la finalidad perseguida y el medio utilizado para alcanzar el fin sea adecuado, en sentido de razonable y proporcionado¹³.

El art. 8.2 tiene como finalidad la prevención de la evasión y el fraude, dirigiéndose exclusivamente frente a cambios de residencia a jurisdicciones sospechosas, no cooperativas.

La prevención de la evasión y el fraude es una razón de interés general que justificaría la limitación; pero cabría plantearse la proporcionalidad de la medida aplicada, esto es, si no hay otra opción menos restrictiva para conseguir el objetivo perseguido que extender la condición de contribuyente del nacional el año del cambio de residencia y los cuatro siguientes; especialmente cuando el jurisdicción no cooperativa a la que traslade su residencia sea otro Estado miembro de la UE. En estos casos, que el precepto no le permita aportar pruebas e indicios que permitan acreditar que el cambio de residencia obedece a motivos reales, diferentes a la evasión y el fraude, plantea dudas sobre la admisión de este supuesto de discriminación inversa en el Derecho comunitario y en nuestro Derecho Constitucional.

¹² STJUE, 8 de septiembre de 2011, asunto C-371/10, *National Grid Indus BV*.

¹³ Véase la SSTC 96/2002 de 25 de abril de 2002, por la que se declaró nula e inconstitucional la DA 8ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que otorgaba una discriminación inversa, bajo el título de “Concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español” por vulnerar los principios de no arbitrariedad (art. 9.3 CE) e igualdad ante la ley (art. 14 CE) al ser la medida extremadamente desproporcionada en atención a la finalidad perseguida, quebrándose la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el medio empleado, el resultado que se produce y el fin pretendido.

3. CONSECUENCIAS JURÍDICAS (ART. 8.2)

3.1. *Extensión quinquenal de la condición de contribuyente*

Como ya hemos indicado, la consecuencia jurídica directa que conlleva la concurrencia de los tres requisitos del presupuesto de hecho del art. 8.2 de la Ley del IRPF es la extensión de la condición de contribuyente durante el periodo impositivo en que se produzca el traslado de residencia fiscal y los cuatro siguientes.

El legislador parece presumir que un traslado de residencia fiscal hacia una jurisdicción no cooperativa, aunque la persona física haya podido acreditar que ha sido efectivo y real, y que obedece a motivos sustantivos y no meramente fiscales (contrato laboral) busca exclusivamente la elusión fiscal en España. Por ello, el art. 8.2 Ley del IRPF seguirá considerándolo el año en que se produce y los cuatro siguientes como contribuyente.

RIBES afirma que se trata de un a medida de anti-elusión que “*aplica una presunción absoluta de evasión fiscal, en la medida que opera sobre toda operación de cambio de residencia a un paraíso fiscal*”¹⁴, lo que puede plantear problemas con el Derecho de la UE cuando se aplique a territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas situados en su interior Malta y Chipre, en el Espacio Económico Europeo (Liechtenstein) o con terceros países con los que la UE tenga acuerdos que reconozcan libertades comunitarias de forma recíproca.

Es por ello que PUIG I VILAMIU consideraba que esta norma, copiada de normas similares que existen en varios países escandinavos, Estados Unidos y Alemania, olvida recoger la admisión de la prueba de que el traslado de residencia no se efectúa únicamente para eludir impuestos, sino por otras razones sustantivas y, quedando estas acreditadas, debería excluirse su aplicación¹⁵.

No obstante, frente a estas posiciones hay que tener en cuenta que se establece un nuevo nexo legal con el territorio para gravar las rentas durante esos años, la nacionalidad, que por otro lado no es

¹⁴ RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, 2014.

¹⁵ PUIG I VILAMIU, S. “Paraísos Fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF” noticias.juridicas.com, Sección artículos doctrinales: Derecho Fiscal, Financiero y Tributario, 1999.

exclusivo en la regulación del IRPF, utilizándose también en el art. 10 de la Ley.

Se puede criticar la ambición del legislador por atraer hechos imponible, utilizándola como alternativa, cuando ya no puede acudir la residencia fiscal; y que con ello estará facilitando que proliferen casos de doble imposición, dado que si el cambio de residencia es real, la jurisdicción de traslado probablemente lo considere residente en su territorio y lo someta a gravamen.

Pero si esos casos se presentan, nuestro ordenamiento tiene instrumentos que la pueden corregir. Por un lado, si hay firmado una Tratado para evitar la doble imposición con la jurisdicción no cooperativa, está será la vía natural para hacerlo; y si no lo hubiese, a través de las medidas unilaterales que contempla la Ley del IRPF.

Por tanto, el art. 8.2 de la Ley del IRPF evita una hipotética doble ausencia de imposición, en España y el territorio al que se traslada el contribuyente; mientras que los casos de doble imposición serán corregidos.

Pero volviendo al tenor literal del precepto, cabe plantearse que ocurriría si durante esos cuatro años posteriores se incumpliera alguno de los requisitos exigidos para la aplicación del art. 8.2.

Si durante ese espacio de tiempo el territorio dejará de ser considerado jurisdicción no cooperativa o bien, el sujeto perdiese la nacionalidad española, ¿Seguiría siendo aplicable el art. 8.2 y, por tanto, calificándolo como contribuyente?

Entendemos que se trata de dos requisitos que no solo deben estar presentes en el momento del devengo del periodo impositivo en que se produce el traslado de residencia fiscal, sino que además deben mantenerse en cada uno de los siguientes en que se pretenda calificar como contribuyente a la persona física.

Si durante esos 4 ejercicios faltará alguno de estos dos requisitos, el precepto no sería aplicable a ese periodo impositivo concreto y, por tanto, la persona física dejaría de ser contribuyente en el IRPF.

En los periodos impositivos en se diesen todos los requisitos, coincidiendo con la STSJ de Madrid 130/2015, de 28 de enero, seguiría siendo contribuyente del impuesto.

3.2. *Corrección de la doble imposición internacional*

Aunque las jurisdicciones no cooperativas se asocian a baja o nula tributación, esa afirmación no siempre es cierta¹⁶. No todas prevén una ausencia de tributación para sus residentes. En muchos casos, establecen regímenes fiscales preferenciales destinados a atraer capital o entidades no residentes, que conviven de forma estanca con un sistema tributario convencional para sus residentes y/o las operaciones internas, garantizando de esta forma recursos a su propia Hacienda¹⁷.

Como hemos adelantado, la condición de contribuyente en el IRPF de un no residente que le atribuye el art. 8.2, puede plantear una hipotética doble imposición internacional, al estar gravada la renta en España y en el nuevo territorio en que fije su residencia.

Durante la vigencia del mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales, la firma de un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información suponía la salida inmediata del territorio, que dejaba de tener esa consideración. Sin embargo, desde la desaparición de aquel y, actualmente, con la nueva redacción de la DA 1ª de la Ley 36/2006, dada por la Ley 11/2021, es posible que nuestro ordenamiento califique a una jurisdicción como no cooperativa y, simultáneamente, haya con ella en vigor un Tratado para evitar la doble imposición¹⁸. Si el traslado de residencia se hace efectivo, lo normal es que la jurisdicción no cooperativa se convirtiera en Estado de residencia a efectos de aplicación del Tratado.

¹⁶ Como señala CARMONA FERNÁNDEZ “Esta aseveración no puede considerarse una regla absoluta, dado los niveles de imposición sobre residentes, elevados incluso, que en ocasiones concurren en ciertos territorios calificados como paraísos fiscales, por ofrecer esencialmente ventajas fiscales a sujetos que obtengan rentas de fuente exterior” en *Guía del Impuesto de Rente de No Residentes*, Ed. CISS grupo Wolters Kluwer, 2007, pág. 93.

¹⁷ Consúltese los tres primeros Capítulos el factor de estanqueidad para paraísos fiscales y para regímenes fiscales perjudiciales.

¹⁸ La redacción de la DA 1ª de la Ley 36/2006, según la Ley 11/2021, señala que “5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas (...) con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio”.

Pero si no hubiese un Tratado para evitar la doble imposición que resultara aplicable, recordemos que el IRPF prevé dos mecanismos para corregirla: la exención prevista a las rentas del trabajo en el art. 7.p) y la deducción del art. 80, ambos de la Ley del IRPF.

La exención no resulta aplicable cuando estamos ante jurisdicciones no cooperativas, por lo que este mecanismo no evitaría una hipotética doble imposición.

Sin embargo, la deducción en cuota por el impuesto pagado en el extranjero, o por la parte del mismo que habría correspondido pagar en el IRPF si esta fuese inferior, resultaría aplicable cuando los rendimientos o las ganancias patrimoniales hayan sido obtenidas en una jurisdicción no cooperativa.

El art. 8.2 de la Ley del IRPF, en combinación con el art. 80 Ley del IRPF, evitan que se produzca tanto una doble imposición como una ausencia de tributación para las rentas del desplazado. Deberá tributar en el IRPF por las rentas obtenidas, pero si éstas han sido también gravadas en la jurisdicción no cooperativa, de la cuota que deberá soportar en el impuesto español se podrá deducir lo pagado allí; o bien, si lo pagado allí fuese superior a la parte de la cuota que le habría correspondido en España de aplicar el tipo medio de gravamen a esas rentas, esta última cantidad.

Con este método unilateral de imputación para corregir la doble imposición, si el impuesto pagado en la jurisdicción no cooperativa fuese inferior al que correspondería en España, solo acabaría tributando en el IRPF por esa diferencia; mientras que si el tributo pagado en el extranjero fuese mayor al que le correspondería en nuestro país al aplicar el tipo medio de gravamen sobre esas rentas, no debería ingresar cuantía alguna por éstas, si bien, como es lógico, tampoco podría recuperar lo pagado, ni total ni parcialmente, en aquel territorio.

Por tanto, la extensión de la condición de contribuyente para el no residente que se traslade a una jurisdicción no cooperativa, no implicará como regla general una doble imposición internacional de sus rentas, dado que siempre dispondrá de algún mecanismo de corrección, Tratado o art. 80 de la Ley del IRPF.

Aparte quedarían los casos en que el cambio de residencia conlleve, además de la activación del art. 8.2, el impuesto de salida del art. 95.bis de la Ley del IRPF.

3.3. Imputación temporal

No sería aplicable en estos casos la regla de imputación temporal especial del art. 14.3 Ley del IRPF, condicionada al cambio de residencia fiscal. Según esta, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Que en el caso del traslado de residencia a otro Estado miembro de la UE se convierte en una opción para el contribuyente, que podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto previamente o por presentar a medida en que se vayan obteniendo, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto.

Sin embargo, dado que el sujeto no pierde la condición de contribuyente en los casos del art. 8.2, el cambio de residencia hacia una jurisdicción no cooperativa no provocaría la imputación inmediata de las rentas pendientes pero ya devengadas.

Ni tampoco resultaría aplicable el derecho de opción cuando el cambio de residencia tenga como destino un Estado miembro de la UE calificado como jurisdicción no cooperativa.

La imputación temporal de las rentas que se generen en los periodos en los que cambia de residencia pero se amplía la condición de contribuyente, seguiría las mismas reglas que le corresponderían si siguiera siendo residente fiscal.

3.4. Regulación estatal del IRPF en los periodos en que amplía su condición de contribuyente

Finalmente cabe plantearse si durante esos cinco periodos impositivos le resultaría aplicable la regulación estrictamente estatal o cabría plantearse aplicar la normativa IRPF de la Comunidad Autónoma en la que se encontraba el año en que trasladó su residencia, lo que estaría claramente relacionado con la Administración o Administraciones que tendrían derecho a la recaudación del impuesto.

Al tratarse de un contribuyente no residente, no sería posible fijar su residencia en alguna Comunidad autónoma, por lo que correspondería al Estado central la regulación exclusiva del impuesto, así como la entera recaudación.

4. IMPUESTO DE SALIDA (ART. 95.BIS)

4.1. *Finalidad*

El art. 95.bis de la Ley del IRPF somete a gravamen las ganancias patrimoniales latentes, no realizadas, derivadas de la tenencia de acciones y participaciones, cuando se produce un cambio de residencia fiscal.

Para que se deba declarar en el IRPF una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial se requiere que se produzca una alteración de la composición del patrimonio, lo que suele ir asociado a la transmisión. Sin embargo, en este caso, como excepción, no se exige esa alteración de la composición patrimonial (títulos por dinero), obligando a declarar la plusvalía latente que acumulan los valores¹⁹.

El motivo es garantizar la tributación de la ganancia patrimonial generada hasta el cambio de residencia fiscal. Éste implicará normalmente la pérdida del Estado de origen, en este caso España, de su derecho a gravar la renta mundial obtenida por el contribuyente, pasando a regirse únicamente por el criterio de territorialidad, es decir, convirtiéndose en el Estado de la fuente cuando, siendo no residente, transmitiera esas acciones o participaciones²⁰.

¹⁹ Como manifestó de forma expresiva GUERRA REGUERA en relación a la finalidad que persiguen los Estados con los impuestos de salida “*si quieres te vas, nadie te lo impide, pero antes pasa por caja*”. En “Los Impuestos de Salida en el Ámbito de la Unión Europea”, en la obra colectiva *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ed. Centro de Estudios Financieros, 2010. Pág. 206.

²⁰ JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. De Lasteurie a Comisión C. España: ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los exit taxes de los Estados miembros? *Revista de Derecho Europeo*, nº 47, 2013, pág.149.

Nuestra normativa puede sujetar a gravamen esas ganancias en el IRNR como Estado de la fuente, lo que plantearía una doble imposición.

Bien es cierto que para evitarla, algunos Estados de destino toman como valor de adquisición cuando se transmitan los títulos el que tuvieran en el momento del cambio de residencia, gravando así, exclusivamente, la plusvalía que se genere desde que el sujeto es residente en él. No obstante, lo habitual será que el Estado de destino no aplique esta regla especial sobre el valor de adquisición, lo que daría lugar a doble imposición internacional.

Para corregirla, en caso de que resultase aplicable un Tratado inspirado en el Modelo OCDE, se otorgaría el derecho a gravar las plusvalías de bienes muebles al Estado de residencia, de manera que finalmente y a falta de un *exit tax*, el Estado de origen perdería normalmente su derecho a gravar la plusvalía latente en el momento en que se produjo el cambio de residencia²¹.

Notemos que no es una norma estrictamente antielusiva. Como tempranamente apuntó la Sentencia del STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, en relación a un *exit tax* francés, una presunción general de evasión o de fraude no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado su residencia fiscal a otro Estado miembro, ya que puede ocurrir que las plusvalías tributen en este último a un tipo incluso superior al previsto en el Estado de origen.

Si la finalidad del art. 95.bis fuese antielusiva, se debería haber proyectado su alcance exclusivamente a supuestos en los que el cambio de residencia fuese a jurisdicciones no cooperativas. Sin embargo el alcance del precepto es general, sin perjuicio de que prevea un tratamiento especial para los cambios de residencia a estas últimas.

Por eso, su finalidad primordial sería garantizar la soberanía fiscal de España como Estado de origen y el adecuado reparto del poder tributario entre Estados²².

²¹ Art. 13.5 Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional y la evasión fiscal en materia de renta y patrimonio.

²² En este sentido también AGULLÓ AGÜERO y COLL GOMILA “Exit tax y cambio de residencia en la UE y en el EEE” *Revista de Fiscalidad Internacional*

4.2. Alcance restrictivo y contenido

Hay que destacar que su alcance es sumamente restrictivo, exigiendo que concurren varios requisitos, uno temporal y otro cuantitativo.

El contribuyente debe haber residido en territorio español durante al menos 10 años de los 15 períodos impositivos anteriores al que se tenga que declarar esa ganancia patrimonial.

Además, el valor de las acciones o participaciones debe ser superior a 4 millones de euros; o bien a 1 millón, siempre que en este último caso el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25%.

Cuando una persona tiene una cartera de valores que tiene un precio de mercado por encima de los límites indicados, la práctica habitual es que constituya una sociedad para su gestión, que algunos casos puede ser una SICAV, trasladándole a ésta la titularidad de los títulos²³. Sin embargo, creemos que aunque se constituyera una sociedad para invertir en activos financieros, el cambio de residencia provocaría igualmente la imputación de la plusvalía presunta por las acciones de la misma, titularidad de la personas física que se traslada.

Por otro lado, los requisitos expuestos pueden ser sorteados sin gran dificultad. Respecto a superar el 25% de participación en la entidad, mediante la enajenación del exceso de participaciones o la realización de ampliaciones de capital que eviten sobrepasarlo antes de efectuar el cambio de residencia.

En cualquier caso, el alcance del impuesto de salida disminuye aún más si tenemos en cuenta que solo es aplicable a aquellos contribuyentes que acumulen una ganancia patrimonial positiva. Si el valor de sus títulos ha disminuido desde la adquisición, no entraría en juego el art. 95.bis de la Ley del IRPF.

El reducido número de contribuyentes que queden gravados por el *exit tax* deberán determinar la ganancia patrimonial, calculándola como diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o

y *Negocios transnacionales*, n° 6, 2017.

²³ RIBES RIBES “Un nuevo Exit Tax en el ordenamiento español: el artículo 95.bis Ley del IRPF”, *Crónica Tributaria*, n° 154, 2015.

participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse en el IRPF y el valor de adquisición.

Habría que concretar cuál es último periodo impositivo en el IRPF. Si se produce el cambio de residencia en un periodo en que, pese a éste, seguiría siendo residente fiscal, ese ejercicio; mientras que si el traslado de residencia lo lleva a cabo en un ejercicio en que ya no sería residente, el periodo anterior.

En ambos casos y llegado el periodo voluntario, la plusvalía latente se incorporaría normalmente en la autoliquidación, en concreto, en la base imponible del ahorro.

Si la ganancia patrimonial se declara con posterioridad, a causa de alguna de las especialidades que contempla el art. 95.bis, se debería presentar una autoliquidación complementaria del último ejercicio en que tuvo la obligación de declarar en el IRPF, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno²⁴.

En cualquier caso estamos ante un gravamen de carácter preventivo, que pretende evitar que las plusvalías latentes generadas dejen de tributar en España a consecuencia del cambio de residencia. En consecuencia, si pasado el tiempo el contribuyente volviese a ser residente fiscal en nuestro país y acreditase que no ha transmitido los títulos que originaron el impuesto de salida, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación que presentó al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes; y es que al no hacerse efectiva la plusvalía latente durante el tiempo en que no fue residente, cuando adquiere nuevamente la residencia, el presupuesto de hecho del *exit tax* desaparece y el derecho de la Administración a exigirlo decae, estando obligada a la devolución de las cantidades ingresadas previamente. El ingreso inicialmente debido pasa a ser indebido y debe ser devuelto.

²⁴ Como señalan AGULLÓ AGÜERO y COLL GOMILA La literalidad del art. 121 del Reglamento del IRPF “hace pensar en la necesidad de practicar autoliquidación complementaria, en todo caso. Esto es, tanto si el impuesto al que la ganancia patrimonial resulta imputable se ha devengado como si no se ha devengado. Dicha interpretación supone una incoherencia técnica ya que conduce al absurdo de tener que practicar autoliquidación complementaria de una liquidación aún no realizada”. En “Exit tax y cambio de residencia en la UE y en el EEE” *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios transnacionales*, nº 6, 2017.

De esta forma, cuando el contribuyente transmitiera posteriormente las participaciones, declararía normalmente la ganancia o pérdida patrimonial que arrojaran en ese momento.

Apuntemos que este régimen general del art. 95.bis de la Ley del IRPF se completa con la opción de aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a las ganancias patrimoniales latentes, prevista en el punto 4, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal.

El aplazamiento no es automático. Se requiere previa solicitud del contribuyente, que deberá aportar garantías suficientes, examinadas por la Administración antes de su resolución.

En caso de concesión, el periodo de aplazamiento puede extenderse hasta 10 años cuando la causa del traslado sea laboral; y hasta 5 en el resto de casos. Pasado este plazo, la cuota sería exigible, junto con los intereses de demora, salvo que el sujeto hubiera vuelto a fijar su residencia en España a lo largo del aplazamiento, en cuyo caso se extinguiría la deuda —cuota e intereses—, sin posibilidad de reembolso del coste de las garantías aportadas.

Igualmente, si en algún momento del aplazamiento transmitiera las acciones o participaciones, éste vencería a los dos meses de la transmisión, debiéndose abonar la cuota más los intereses de demora correspondientes.

En todo caso, esta opción de aplazamiento de la deuda está limitada atendiendo a cual sea la jurisdicción de destino. Se excluye expresamente cuando el traslado temporal se produjese a una jurisdicción no cooperativa y los motivos fuesen laborales. Cuando las causas sean otras, exige que el país o territorio tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, que en 2014, momento de aprobación de esta disposición suponía la aplicación del aún vigente mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales. Por tanto, en aquella época, estos territorios tampoco serían normalmente calificados como tales. Ahora, con la Ley 11/2021, esta cuestión ha cambiado, por lo que sería recomendable revisar el precepto para adaptarlo a la nueva regulación.

En todo caso esta exclusión tiene sentido. El aplazamiento es una deferencia del legislador al contribuyente que, lógicamente, puede no

hacer cuando el cambio de residencia sea a una jurisdicción sospechosa, no cooperativa.

Igualmente quedarían fuera los casos en los que el traslado de residencia se realice a un Estado miembro de la UE, o del EEE con el que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable conforme a la LGT y el contribuyente optara por el régimen especial en el art. 95.bis.6 de la Ley del IRPF.

4.3. Cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa

El impuesto de salida provoca el devengo de las ganancias patrimoniales latentes a raíz del cambio de residencia fiscal y la consecuente pérdida de la condición de contribuyente en el IRPF, lo que supondría la imposibilidad de gravar su renta mundial.

En ausencia del mismo, España, como Estado de origen, tendría dificultades para hacer tributar la ganancia patrimonial generada cuando se transmitieran posteriormente los títulos. En ese momento, el titular de los mismos no sería residente ni contribuyente en el IRPF.

Por ello, el impuesto de salida cambia los requisitos para imputar la plusvalía, no siendo necesario que se produzca una alteración de la composición del patrimonio. Pese a que no haya transmisión de los títulos, obliga a que se declare la que se haya generado hasta el traslado de residencia.

Pues bien, esta lógica se rompe cuando el cambio de residencia se dirige hacia una jurisdicción no cooperativa. Recordemos que en estos casos, la persona física deja de ser residente fiscal en España pero si es nacional, no pierde su condición de contribuyente, dado que el art. 8.2 la extiende al periodo impositivo en que pasa a ser no residente y los cuatro siguientes.

Por tanto, el sujeto seguirá sometido a gravamen en el IRPF por su renta mundial durante esos cinco periodos, siempre que mantenga los requisitos que activan esta medida defensiva, esto es, residencia en una jurisdicción no cooperativa y nacionalidad española.

Sin embargo, pese a ello, el punto 7 del art. 95.bis Ley del IRPF exige que declare las ganancias patrimoniales latentes en el momento del traslado a la jurisdicción no cooperativa, aunque la persona física

no pierda su condición de contribuyente del IRPF conforme al art. 8.2.

Proyecta las dos medidas conjuntamente, el art. 95.bis y el art. 8.2 de la Ley del IRPF, extendiendo la condición de contribuyente y, simultáneamente, haciéndole tributar por las plusvalías latentes de los valores cuando se produzca el cambio de residencia.

Esta regulación supone una anomalía en relación a la finalidad expuesta de los impuestos de salida —no deja de ser contribuyente—, si bien es cierto que el traslado de residencia a una jurisdicción no cooperativa, como causa diferencial con otros destinos, haría que el objetivo de la disposición mutase, adquiriendo un perfil eminentemente antielusivo.

Las ganancias patrimoniales latentes se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cálculo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho período, siguiendo lo establecido en el régimen general del impuesto de salida.

No obstante, de forma coherente, cuando transmita los títulos, para el cálculo de la nueva ganancia o pérdida patrimonial que habría que declarar se tomaría como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar previamente la ganancia patrimonial latente en el momento del traslado de residencia. De esta forma, si el valor de mercado de los títulos hubiera subido, solo se sometería a gravamen el incremento que hubieran experimentado, evitando una doble imposición; mientras que si hubieran bajado, se declararía la pérdida correspondiente.

4.4. Cambio de residencia a un Estado de la UE o del EEE

Francia y Países Bajos tenían en su regulación impuestos de salida, similares al previsto en el art. 95.bis de la Ley del IRPF, que fueron objeto recursos ante el TJUE.

Como consecuencia, en sus Sentencias de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*; y de 7 de septiembre de 2006, asunto C-470/04, *N v. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kan-*

toor Almelo; de 15 de marzo de 2018, asunto C-355/16, *Picart*; y de 26 de febrero de 2019, asunto C-581/17, *Martin Wächter*, estableció su doctrina sobre la compatibilidad de estos tributos con el Derecho de la UE, a la que se podría añadir por su carácter tangencial la de 12 de julio de 2012, asunto C-269/09, *Comisión contra el Reino de España*.

El TJUE reconoció que un *exit tax* supone una restricción a la libertad de establecimiento. No obstante, no los consideró contrarios a esta libertad de forma generalizada. Los admitió siempre que la restricción fiscal a las libertades fundamentales esté justificada por una razón imperiosa de interés general y la medida desarrollada para su consecución se adecúe al principio de proporcionalidad.

Entre esas razones imperiosas de interés general que ha ido reconociendo estarían la prevención de la evasión fiscal, el adecuado reparto del poder tributario entre los Estados soberanos teniendo presente el principio de territorialidad y el principio de coherencia del sistema tributario.

Sin embargo, una vez constatada alguna de ellas, se debe comprobar si la medida es adecuada respecto al objetivo perseguido y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo, esto es si la configuración impuesto de salida es una medida proporcionada para conseguir la finalidad perseguida.

Para ello, de estas Sentencias se extrae que el TJUE entiende que en su configuración debe ofrecerle la opción al contribuyente de que pueda hacer frente al gravamen, si lo desea; no debe exigir garantizar el pago del impuesto como condición para un aplazamiento, dado que con ello sometería a condiciones más gravosas que las que se derivan de la cooperación interadministrativa entre Estados Miembros previstos en la Directiva sobre asistencia mutua; y finalmente, debe tener cuenta la posible pérdida patrimonial que se pueda producir con posterioridad al traslado de residencia.

Teniendo en cuenta esta jurisprudencia, el legislador configuró el art. 95.bis.6 de la Ley del IRPF para aquellos casos en los que el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la UE, o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que exista normativa sobre

asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable conforme a la LGT²⁵.

Este régimen es un derecho de opción para el contribuyente, de manera que podrá aplicarlo o, si lo desea, seguir con el régimen general del impuesto de salida, lo que supondría pagarlo directamente o si tratara de un desplazamiento temporal, aplazar la deuda conforme al art. 95.bis.4 de la Ley del IRPF.

En todo caso, si optará por aplicar este régimen especial del punto 6 del art. 95.bis, ya no podría aplicar el régimen general ni el aplazamiento del punto 4, siendo ambos incompatibles.

Otro rasgo significativo es que el cambio de residencia no implica inmediatamente el devengo y la posterior liquidación de la ganancia patrimonial latente. Dejamos de estar ante un impuesto de salida en sentido estricto.

Para que sea objeto de autoliquidación, a lo largo de los 10 ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, se debe producir alguna de las 3 circunstancias siguientes:

- 1º Transmisión inter vivos de los títulos.
- 2º Que el contribuyente pierda la condición de residente en algún Estado miembro de la UE o del EEE, trasladándose a un territorio tercero.
- 3º Que incumpla la obligación de comunicación a la Administración española que establece la regulación; y es que deberá comunicar no solo la opción por este régimen sino también el valor de mercado de los títulos y la ganancia patrimonial latente, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones del mismo.

Esta obligación informativa se podría considerar una restricción proporcionada a la libertad de establecimiento, en la medida en que

²⁵ Vaya por delante que la redacción del precepto está anticuada. Según la DA 10ª de la Ley 36/2006, introducida por la Ley 11/2021, la referencia literal que hace el art. 95.bis.6 de la Ley del IVA al “efectivo intercambio de información fiscal, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal” debe entenderse a que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable conforme a la LGT.

ofrece información necesaria al Estado de origen para el control y detección de una hipotética deuda.

De las 3 circunstancias que provocan la autoliquidación, solo la primera implica la transmisión de los títulos y que la ganancia se haga efectiva.

Ahora bien, con el paso del tiempo puede haberse producido una reducción de la plusvalía latente en el momento del cambio de residencia. Conforme a la doctrina del TJUE, esta minoración debe ser tenida en cuenta para considerar que la configuración del impuesto de salida es una restricción respetuosa con las libertades comunitarias.

Para adecuarse a esta exigencia jurisprudencial, el art. 95.bis.6 establece una regla especial para el cálculo de la plusvalía derivada del impuesto de salida, en los casos en los que se tenga que autoliquidar a consecuencia de la transmisión de los títulos. Así, la ganancia patrimonial latente se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones en el momento del cambio de residencia y su valor de transmisión actual.

Respecto a la imputación temporal, cuando se dé alguna de estas 3 circunstancias que provoca la exigencia del gravamen, la ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse en el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno. Ésta se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la circunstancia y el final del periodo voluntario siguiente del impuesto.

Finalmente, si a lo largo de los 10 ejercicios indicados no se presentará ninguna de estas 3 situaciones, el impuesto de salida no resultaría exigible; como tampoco lo sería en caso de que durante ese tiempo el sujeto adquiriese de nuevo la condición de contribuyente en el IRPF.

5. CONCLUSIONES

Primera. Cuando se produzca el cambio de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa se podrán activar dos medidas. Por un lado, pese a que el sujeto ya no será residente fiscal en el ámbito espacial del impuesto, la extensión temporal de la condición de contribuyente

durante los 4 ejercicios siguientes, prevista en el art. 8.2 de la Ley, sometiendo a gravamen las rentas futuras que pueda obtener.

Por otro, en los reducidos casos en los que se cumplan los requisitos cuantitativos y temporales exigidos, la imputación de la ganancia patrimonial presunta de acciones y participaciones, prevista en el art. 95.bis de la Ley del IRPF, con la especialidad prevista en su punto 7.

Segunda. La medida defensiva del art. 8.2 consiste en extender la condición de contribuyente atendiendo a la nacionalidad como nexo con el territorio, a consecuencia del cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa. Si durante ese espacio de tiempo dejará de ser considerado jurisdicción no cooperativa o bien, el sujeto perdiese la nacionalidad española, este precepto dejaría de ser aplicable y, por tanto, la persona física dejaría de ser contribuyente en el IRPF.

El art. 8.2 no cuestiona el motivo del traslado, resulta irrelevante, de manera que se aplica tanto a personas que cambian su residencia con el único objetivo de recibir un mejor trato fiscal o de colocarse en una situación apropiada para la defraudación, como a otras bien intencionadas y ajenas por completo a esta motivación, y que lo hacen por causas laborales, profesionales, familiares o de otra índole. Bastará con que el contribuyente acredite su nueva residencia en la jurisdicción no cooperativa, si bien para ello deberá aportar indicios factuales bastantes, siendo insuficiente el certificado de residencia fiscal expedido por aquella Administración.

Por otro lado, la utilización de la nacionalidad en este precepto genera una situación de discriminación inversa. El nacional que traslade su residencia a la jurisdicción no cooperativa tiene un trato claramente discriminatorio frente al residente no nacional que también lo haga. El primero quedaría sometido a la medida defensiva, mientras que el segundo, no.

Pese a que el TFUE prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad, el TJUE ha admitido que una medida fiscal puede generar una discriminación inversa cuando esté justificada por una razón imperiosa de interés general, pero siempre que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo.

También ha sido aceptada por el Tribunal Constitucional siempre que la vulneración al principio constitucional de igualdad de trato

y no discriminación esté legitimada por la finalidad perseguida y el medio utilizado para alcanzar el fin sea adecuado, en sentido de razonable y proporcionado.

El art. 8.2 tiene como finalidad la prevención de la evasión y el fraude, dirigiéndose exclusivamente frente a cambios de residencia a jurisdicciones sospechosas, no cooperativas. Esta es una razón de interés general que podría justificar la discriminación y la limitación de las libertades comunitarias pero, para ello, la medida debería superar el test de proporcionalidad, confirmándose que es adecuada y que no hay otra opción menos restrictiva para conseguir el objetivo perseguido.

En efecto, las normas internas de protección frente a este tipo de jurisdicciones no pueden suponer una restricción a la libertad de establecimiento contemplada en el TFUE, a no ser que tales normas pretendan oponerse a comportamientos que supongan íntegramente montajes artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado, tal y como señaló la STJUE de 1 de abril de 2014, asunto C-80/2012, en la que se afirmó que los mecanismos en cuestión podían estar justificados por el objetivo de lucha contra los paraísos fiscales²⁶.

Sin embargo, ese test de proporcionalidad podría ser difícil de superar en este caso cuando la jurisdicción no cooperativa a la que traslade la residencia sea otro Estado miembro de la UE, como Malta y Chipre, lo que es posible tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021; o incluso del Espacio Económico Europeo (Liechtenstein) o, con terceros países con los que la UE tenga acuerdos que reconozcan libertades comunitarias de forma recíproca. Nos surgen dudas de legalidad, dado que no todo traslado de residencia a estos lugares tiene por qué tener una finalidad fraudulenta, ni tiene por qué ser un montaje artificial, carentes de realidad económica, sin que quepa posibilidad alguna acreditar que los motivos obedecen a razones laborales, familiares o de otra índole.

²⁶ GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en AAVV: *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coords.), pág. 966 y 967.

Tercera. El art. 95.bis de la Ley del IRPF contempla un impuesto de salida para las ganancias patrimoniales presuntas que acumulen acciones y participaciones en el momento del traslado de residencia.

Los requisitos cuantitativos y temporales que establece hacen que resulte aplicable a muy pocos contribuyentes. No obstante, cuando resulte aplicable, las ganancias patrimoniales latentes se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cálculo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho período.

Se trata de un gravamen de carácter preventivo, que pretende evitar que las plusvalías latentes generadas dejen de tributar en España a consecuencia del cambio de residencia. En consecuencia, si pasado el tiempo el contribuyente volviese a ser residente fiscal en nuestro país y acreditase que no ha transmitido los títulos que originaron el impuesto de salida, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación que presentó al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes.

El art. 95.bis.4 Prevé la posibilidad de aplazar el pago, aportando garantías, cuando de desplazamientos temporales se trate. Puede aplazarse hasta 10 años, si la causa del traslado es laboral; y hasta 5 en el resto de casos.

Esta posibilidad de aplazamiento es difícilmente compatible, a nuestro juicio, cuando el cambio de residencia se efectúe a una jurisdicción no cooperativa. Lo expresa directamente el precepto cuando los motivos del desplazamiento sean laborales; y cuando sean otros, solo se podrá solicitar el aplazamiento cuando exista con el país o territorio un Tratado para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, lo que originalmente vedaba su aplicación a los paraísos fiscales, como regla general.

No obstante, tras la Ley 11/2021, además de la transparencia hay otros dos criterios que permiten calificar a una jurisdicción como no cooperativa. Por tanto, es posible que una jurisdicción pueda tener en vigor uno de estos Tratados y ser considerada como tal. En ese caso, conforme a la redacción literal del art. 95.bis.4, podría solicitar el aplazamiento.

Pese a que ese no era el espíritu original del precepto cuando se implantó para los paraísos fiscales —mecanismo automático de salida— y que serían muy pocos los casos los que podrían beneficiarse del mismo, posibilitarlo, ofrecer una ventaja fiscal, casaría mal con la naturaleza y los rasgos del lugar de destino, una jurisdicción no cooperativa. El legislador debería modificar este precepto para aclarar si corresponde adaptándolo a la nueva regulación introducida por la Ley 11/2021. Bastaría con extender la incompatibilidad del mismo a las jurisdicciones no cooperativas en todos casos.

Cuarta. Cuando el cambio de residencia fiscal a una jurisdicción no cooperativa lo realice una persona física de nacionalidad española, el art. 95.bis.7 contempla la compatibilidad del impuesto de salida y la extensión de la condición de contribuyente durante 5 ejercicios, prevista en el art. 8.2 de la Ley del IRPF. Pese a que siga siendo contribuyente y pueda declarar las ganancias cuando transmita los títulos y sean efectivas, el precepto le aplica igualmente el impuesto de salida, haciéndole tributar por las plusvalías latentes de los valores.

No obstante, de forma coherente, cuando transmita los títulos, para el cálculo de la nueva ganancia o pérdida patrimonial que habría que declarar se tomaría como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar previamente la ganancia patrimonial latente en el momento del traslado de residencia. De esta forma, si el valor de mercado de los títulos hubiera subido, solo se sometería a gravamen el incremento que se hubiera experimentado, evitando una doble imposición; mientras que si hubieran bajado, se declararía la pérdida correspondiente.

Quinta. El art. 95.bis.6 contempla un régimen especial para los cambios de residencia a otros Estados miembros de la UE o del EEE, acomodado a la jurisprudencia del TJUE.

Es opcional para el contribuyente y se caracteriza porque el cambio de residencia no implicaría inmediatamente el devengo y autoliquidación de la ganancia patrimonial latente. No sería un impuesto de salida en sentido estricto. De hecho, en algunos casos no llegaría a tributar por la ganancia patrimonial latente.

Para que fuese objeto de autoliquidación, a lo largo de los 10 ejercicios siguientes al último que deba declararse en el IRPF, se de-

be producir una transmisión inter vivos de los títulos; o bien, que el contribuyente se traslade a un territorio tercero; o como tercer hecho imponible, que incumpla la obligaciones de comunicación a la Administración española que se establecen en relación al precepto.

Cabe que algún Estado miembro de la UE o del EEE sea considerado por la normativa española como jurisdicción no cooperativa, y que el contribuyente se traslade a él y opte por este régimen. En ese caso, creemos que debería aplicársele —no se le exigiría el pago salvo que se diera con posterioridad alguno de los 3 hechos indicados— en vez del contemplado en el art. 95.bis.7 para las jurisdicciones no cooperativas —impuesto salida en sentido estricto—, que no se ajustaría a la jurisprudencia del TJUE. De hecho, en caso de que el contribuyente no optara por el régimen del art. art. 95.bis.6 —olvidara ejercer la opción—, la aplicación del impuesto de salida a un Estado miembro de la UE calificado como no cooperativo sería, posiblemente, contraria a la jurisprudencia del TJUE por vulnerar la libertad de establecimiento. Bien es cierto que se podría alegar que en este caso primaría la finalidad de prevención del fraude y que con este objetivo, el TJUE ha tenido una actitud más flexible ante las restricciones de la libertad de establecimiento —Sentencia de 1 de abril de 2014, asunto C-80/2012—. No obstante, de nuevo nos surgen dudas de legalidad, dado que no todo traslado de residencia a estos Estados miembros tiene por qué tener una finalidad fraudulenta, ni tiene por qué ser un montaje artificial, carentes de realidad económica, sin que quepa posibilidad alguna acreditar que los motivos obedecen a razones laborales, familiares o de otra índole.

BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, A. y COLL GOMILA, J. “Exit tax y cambio de residencia en la UE y en el EEE” *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios transnacionales*, nº 6, 2017.
- ALVÁREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Ed. Netbiblo, 2010.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Guía del Impuesto de Rente de No Residentes*, CISS grupo Wolters Kluwer, 2007.

- GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en la obra colectiva: *El fraude fiscal en España*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.
- GUERRA REGUERA, M. “Los Impuestos de Salida en el Ámbito de la Unión Europea”, en la obra colectiva *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Ed. Centro de Estudios Financieros, 2010.
- HERRERA MOLINA, P. M. “Exit taxes y libertades comunitarias: ¿condiciones o evolución en la jurisprudencia del TJUE?” *Revista General de Derecho Europeo*, nº 29, 2013.
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. “De Lasteyrie a Comisión C. España: ¿Hacia una mayor coordinación en el diseño de los exit taxes de los Estados miembros?” *Revista de Derecho Europeo*, nº 47, 2013.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión” *Quincena Fiscal*, nº 3, 2017.
- MILLA IBÁÑEZ, J. “La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea” *Tesis doctoral defendida en la Universidad de Valencia*, 2013.
- PUIG I VILAMIU, S. “Paraísos fiscales y residencia fiscal según el nuevo IRPF”, noticias.juridicas.com, Sección artículos doctrinales: Derecho Fiscal, Financiero y Tributario, 1999.
- RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, 2014.
- RIBES RIBES, A. “Un nuevo Exit Tax en el ordenamiento español: el artículo 95.bis Ley del IRPF”, *Crónica Tributaria*, nº 154/2015.

Capítulo VII

Medidas defensivas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades: doble imposición internacional y regímenes especiales comunes en ambos impuestos¹

LUIS MOCHÓN LÓPEZ
Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 2.1. Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2.1.1. Exención de los rendimientos del trabajo de asalariados expatriados. 2.1.2. Régimen de excesos. 2.1.3. Deducción por rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero. 2.2. Medidas en el Impuesto sobre Sociedades. 2.2.1. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español. 2.2.2. Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. 2.2.3. Deducción para evitar la doble imposición jurídica. 2.2.4. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional. 3. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL. 4. RÉGIMEN DE LOS PARTÍCIPES EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA. 5. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR DERECHOS DE IMAGEN. 6. EL “EXIT TAX” DEL ART. 95.bis DE LA LEY DEL IRPF. 7. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN A SUS OPERACIONES CON JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 8. CONCLUSIONES.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

1. INTRODUCCIÓN

La presente colaboración va a abordar el análisis de una serie de medidas unilaterales adoptadas en el seno del IRPF cuyo objetivo es la lucha contra la evasión fiscal localizada en paraísos fiscales, ahora bajo el concepto pluricomprendido de jurisdicciones no cooperativas.

Debe advertirse que el art. decimosexto de Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, modifica la DA 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, de forma que la denominación y concepto de paraíso fiscal pasa a ser sustituido por el de jurisdicción no cooperativa. En cualquier caso y a fin de evitar lagunas o disfunciones normativas, esta norma dispone que las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la DA 1ª de esta Ley.

Reseñado lo anterior, también ha de indicarse que algunas de estas medidas son comunes al Impuesto sobre Sociedades, por lo que se hará referencia a ellas en ambos impuestos.

2. LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LAS JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

La regulación de la corrección de la doble imposición internacional en los impuestos personales —IRPF e IS— guarda cierto paralelismo, con algunas diferencias. En ambos impuestos se utiliza tanto el sistema de exención, en virtud del cual las rentas obtenidas en el extranjero quedan exentas, como el de imputación, que permite la deducción de todo o parte del impuesto pagado fuera del territorio nacional.

Así, en la Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece tanto una exención para las rentas de fuente extranjera (arts. 21 y 22) como una deducción en cuota para corregir esta circunstancia (arts. 31 y 32).

Frente a esta situación, en el IRPF la doble imposición se corrige, con carácter general, mediante la deducción en cuota recogida en el art. 80 de Ley del Impuesto. No obstante, también ha de tenerse presente la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (letra p del art. 7 de la Ley del IRPF) y el régimen de excesos regulado en el art. 9 del Reglamento del IRPF. Estos dos mecanismos no van directamente encaminados a corregir la doble imposición pero también pueden cumplir con esa función, al menos parcialmente.

Dada la finalidad de la presente investigación se procederá a dar una noticia general de estos mecanismos de corrección de la doble imposición internacional que permita profundizar en su interacción con los territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

2.1. Medidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1.1. Exención de los rendimientos del trabajo de asalariados expatriados

Comenzando con la exención de la letra p) del art. 7 de la Ley del IRPF, ha de recordarse que los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero quedan exentos con el límite de 60.100 euros anuales.

Una cuestión previa que debe indicarse es que, lógicamente, el trabajador debe seguir siendo residente en territorio nacional, ya que de otro modo estos rendimientos no quedarían sujetos al IRPF. Por tanto, la aplicación de esta exención requiere que el expatriado cumpla con alguna de las circunstancias establecidas en el art. 9 de la Ley del IRPF. Dadas las premisas del supuesto analizado puede considerarse, a *priori*, que dos aspectos señalados para determinar esta residencia serán, por un lado, la permanencia en España por más de 183 días, durante el año natural. Y, por otro lado, la posible residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores de edad dependientes del contribuyente. Esta última cuestión cobra

más relevancia si se tiene en cuenta que en los Convenios para evitar la doble imposición (art. 4 del modelo OCDE) se suele tener en cuenta a la hora de determinar el país de residencia la localización de la vivienda habitual y el país en el que la persona tiene relaciones personales y económicas más estrechas; criterios que tienden a ser coincidentes con el de la residencia y la localización de la familia.

Por otra parte, también deben tenerse presente las limitaciones o restricciones que la normativa establece en relación con la residencia en un territorio calificado como paraíso fiscal. Por un lado, el art. 8.2 de la Ley del IRPF indica que no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla, convenientemente explicada en los Capítulos VI y XII de esta obra, se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. Por otro lado, de conformidad con la letra a) del art. 9.1 de la citada Ley, para que la Administración acepte como válida la residencia fiscal en tales territorios se podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Habiéndose calificado el trabajador como residente en España, procede referirse a los requisitos específicos de esta exención.

El primero, y definitorio, es que se requiere que el trabajo se realice para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Incluso, si se está en presencia de un servicio intragrupo procederá la exención cuando la entidad no residente (destinataria de este) obtenga o pueda obtener una ventaja o utilidad derivada del trabajo desarrollado (arts. 6 del Reglamento de IRPF y 18.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Esta exigencia resalta la finalidad extrafiscal de fomento de la internacionalización de la economía española, ya que se requiere que el destinatario del trabajo presente una cierta desconexión con el ámbito interno. Esta finalidad se concreta en la aprobación de un beneficio fiscal para el trabajador desplazado pero, indirectamente, también es un incentivo para la internacionalización de las empresas. Y es que a estas les será más fácil trasladar al personal formado a esos nuevos destinos en el extranjero.

En segundo lugar, se exige que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, ahora jurisdicción no cooperativa. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Como se observa, este segundo requisito no exige que el trabajador tribute efectivamente en el país donde se desarrolla el trabajo. Basta con que en el citado territorio exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF, sin que sea necesaria la efectiva tributación en aquél. Esta relajación resalta que esta exención no tiene como estricta finalidad la de corregir la doble imposición, sino la de constituir un aliciente a la internacionalización de las empresas y trabajadores españoles.

Desde esta perspectiva, la doctrina ha criticado la exclusión radical de su aplicación cuando el indicado territorio tenga la calificación de paraíso fiscal. Así, se ha manifestado que, teniendo en cuenta el posible amparo de situaciones de nula tributación, esta medida perjudica injustamente a los trabajadores desplazados a estos territorios. También se indicado que esta exclusión tiene esencialmente la finalidad de dar una imagen de legislación precavida en la lucha contra estos territorios². Estas consideraciones, a su vez, han llevado a sugerir que debería ser suprimida³.

Frente a estas opiniones, debe resaltarse que la eficacia en la lucha contra los paraísos fiscales de este último requisito queda reforzada por su efecto multiplicador que se produce por las limitaciones establecidas a la efectividad del cambio de residencia a una jurisdicción no cooperativa por parte de contribuyentes del IRPF. Como se ha expuesto, la posibilidad de que un residente pueda dejar ser considerado contribuyente por el IRPF, al tener su residencia en un paraíso fiscal, exige la prueba de permanencia física en el citado territorio y, ade-

² RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF”, *Quincena Fiscal*, nº 16, 2005, pág. 90.

³ GARCÍA CARRETERO, B., “Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 385, 2015, pág. 196, nota a pie de página 114.

más, si es nacional español la condición de contribuyente se extiende en el tiempo pese al cambio de residencia. Esto implica que en muchos supuestos el trabajador expatriado, hacia un territorio que tenga tal consideración, seguirá siendo considerado como residente en España. Al mismo tiempo, no podrá aplicarse la exención de la letra p) del art. 7 de la Ley del IRPF, debido a la calificación del territorio.

Como se observa, esta regulación —que podría ser comparada a una tela de araña, al no permitir la salida fiscal del trabajador y negarle, al mismo tiempo, un beneficio fiscal— es un claro desincentivo de la internacionalización de las empresas hacia las jurisdicciones no cooperativas, ya que la fiscalidad de los rendimientos del trabajo generados por trabajadores expatriados hacia esos territorios no podrá gozar de la exención que en otro caso sí podría ser aplicable.

Una consideración crítica que debe realizarse es que la norma no introduce ninguna matización relativa a la posible localización de la jurisdicción no cooperativa en el seno de la UE. Esta ausencia es especialmente llamativa si se tiene en cuenta que el art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite la exención de los dividendos provenientes de entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa radicada en un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Pues bien, debe hacerse notar que la regulación dual de esta exención, ya que se aplicará si el trabajo es desarrollado dentro de la Unión Europea, salvo que el territorio sea considerado jurisdicción no cooperativa, entra en colisión directa con el art. 45.1 del TFUE, que asegura la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión. Y es que esta diferencia de tratamiento fiscal supone un desincentivo al desarrollo de trabajos en los referidos territorios.

Además, también supone una traba a la libre circulación de capitales; ya que, indirectamente, supone una discriminación negativa para que las empresas se establezcan en los citados territorios.

Por último, ha de recordarse que la letra p) del art. 7 de la Ley del IRPF indica que la exención de los rendimientos del trabajo resulta incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación, cualquiera que sea su importe y que el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Por tanto, debe analizarse ese régimen de excesos que puede actuar como mecanismo sustitutorio de la exención analizada.

2.1.2. Régimen de excesos

El llamado régimen de excesos es, en definitiva, una especialidad de las dietas para gastos de viaje que quedan no sujetas al no considerarse como rendimientos del trabajo (art. 17.1.d de la Ley del IRPF). También, al igual que en la exención tratada en el punto anterior, ha de referirse que este régimen servirá para mitigar una posible doble imposición, aunque esta no es su finalidad.

Pues bien, el régimen de excesos se encuentra regulado en el art. 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF y, en particular, ha de traerse a colación el supuesto previsto en el ordinal 4º de este precepto (pues los otros tres se refieren a funcionarios y empleados públicos), en virtud del cual no se integra como rendimiento del trabajo “*el exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España*”.

A la hora de indagar acerca de la finalidad de este régimen, ha de tenerse presente que, como en cualquier desplazamiento laboral, puede resultar de aplicación el régimen general de dietas no sujetas establecido en los arts. 9.A.2 y 9.A.2.a) del citado Reglamento⁴. Desde esta perspectiva, puede convenirse que su fin supera el estricto campo

⁴ Ha de reseñarse que al establecerse que este régimen es aplicable a trabajadores “*con destino en el extranjero*” se ha considerado que este régimen no se aplica cuando el trabajador es desplazado de forma temporal al extranjero ya que se requiere que su centro de trabajo normal y habitual, no circunstancial, esté sito en el extranjero (Contestación a Consulta Vinculante V1566/2009, de 30 de junio). Ha de concluirse que si se trata de un desplazamiento puntual o circunstancial, sería aplicable el régimen ordinario de dietas. En este sentido, GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., indica que la aplicación de este régimen excluye la aplicación de las dietas por locomoción, manutención y estancia. “Tributación de los trabajadores expatriados” en *Cuestiones Actuales de Planificación Fiscal Internacional* (Dir. Cruz Padial e Hinojosa Torralvo), Ed. Atelier, Barcelona, 2019, pág. 106.

del desarrollo reglamentario del concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje no sujetos al IRPF por constituir el reembolso de los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia (art. 17.1.d de la Ley del IRPF). Y es que, de forma similar a la exención tratada en el punto anterior, debe ser entendido más como una medida de fomento de la internacionalización de los trabajadores y de las empresas españolas⁵. En este sentido, ha de tenerse presente que no se integra como renta el importe que el trabajador obtenga de más respecto a si hubiera seguido desempeñando su relación en España y ello con independencia de que responda o no a “gastos de viaje”. Debido a esta similitud de este régimen con la exención establecida a favor de los trabajadores expatriados se comprende la incompatibilidad entre ambas medidas (arts. 7.p de la Ley del IRPF y 9.A.3.b.4º *in fine* del Reglamento del IRPF), constituyendo una opción del contribuyente aplicar uno u otro.

En cambio y a diferencia de la exención del art. 7.p de la Ley del IRPF, para la aplicación del régimen de excesos resulta intrascendente la calificación fiscal del territorio donde se desarrolle el trabajo. Es decir, la normativa no establece ninguna incompatibilidad de este beneficio fiscal con el hecho de los rendimientos se generen por el desplazamiento hacia un territorio calificado como jurisdicción no cooperativa.

Es posible aventurar que la Administración, en su faceta reglamentaria, no ha tomado esta precaución considerando que este régimen no es un “beneficio fiscal”, sino una regulación destinada a determinar lo que es rendimiento de lo que no lo es (pues, en definitiva, el régimen de dietas configura supuestos que cabe considerar como no sujetos).

Pues bien, con independencia de las críticas reseñadas en relación con la exención del art. 7.p de la Ley del IRPF, resulta contradictorio que la normativa no establezca una limitación de este régimen relativa a que el trabajo se desarrolle en una jurisdicción no cooperativa. Y es

⁵ ORÓN MORATAL, G., resalta que a través de estos excesos salariales las empresas tratan de compensar los inconvenientes de todo tipo que sufren los trabajadores desplazados. “Régimen fiscal de trabajadores expatriados”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 416, 2017, pág. 100.

que la eficacia de la media “antiparaíso” queda claramente desvirtuada, ya que, a la postre, sigue existiendo un beneficio fiscal hacia la deslocalización de los trabajadores hacia jurisdicciones no cooperativas.

Puede argumentarse, que este beneficio fiscal es menor que la exención pero se trata de una hipótesis que no siempre tiene que cumplirse (ya que puede ocurrir que el exceso de salario sea superior a los 60.100 euros que constituyen el límite de la exención). Pero con independencia de que este régimen resulte más o menos favorable al contribuyente, el hecho es que la deslocalización de las empresas hacia jurisdicciones no cooperativas cuenta con este incentivo fiscal indirecto a través de una mejora en la tributación de los trabajadores desplazados.

En definitiva, debe criticarse la inexistencia de restricción en este punto, ya que puede amparar situaciones de fraude al otorgar un beneficio fiscal hacia situaciones de deslocalización de trabajadores hacia jurisdicciones no cooperativas. Además, este régimen de excesos no establece ninguna prevención acerca de la posible relación existente entre el trabajador y la empresa, por lo que los empleados (o los consejeros o administradores de la sociedad) también podrán acogerse a ella con independencia de si esa operación debe considerarse vinculada o no, en el sentido del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, a través de esta regulación se puede estar amparando el abono de un rendimiento, adicional en una jurisdicción no cooperativa paraíso fiscal, a favor de una persona sobre la que existe una relación de vinculación.

2.1.3. Deducción por rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero

La medida que la Ley del IRPF establece de forma específica para corregir la doble imposición internacional es la deducción en la cuota líquida. Se regula en su art. 80, en virtud del cual cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impues-

to o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

- b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

El precepto aclara que cuando se obtengan rentas en el extranjero, a través de un establecimiento permanente, se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo y, en ningún caso, resultará de aplicación la exención regulada en el art. 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como se observa, solo se corrige la llamada doble imposición jurídica, es decir, cuando el propio contribuyente soporta dos impuestos por la misma renta. En cambio, no existe ningún mecanismo para paliar la doble imposición económica, lo que es coherente con la eliminación de beneficios fiscales relativos a la percepción de dividendos de fuente interna.

Desde la perspectiva de esta investigación debe resaltarse que la normativa no establece ninguna limitación en la aplicación de esta deducción que discrimine en función de la calificación del territorio de la fuente. Por tanto, ha de afirmarse que si la renta se ha generado en una jurisdicción no cooperativa y en esta existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, el contribuyente tendrá derecho a practicar esta deducción.

A pesar de que esta ausencia de norma específica de lucha contra las jurisdicciones no cooperativas no parece que en este caso exista “dejación” o “relajación” en la lucha contra el fraude. Y es que, si un contribuyente practicara esta deducción en relación con rentas generadas en jurisdicciones no cooperativas tendría, previamente, que haberlas declarado. Es decir, la aplicación de la deducción resulta incompatible, por naturaleza, con el fraude y la elusión fiscal.

2.2. Medidas en el Impuesto sobre Sociedades

En la Ley del Impuesto sobre Sociedades las medidas establecidas que, directa o indirectamente, permiten corregir la doble imposición internacional se concretan en una exención para las rentas de fuente extranjera (arts. 21 y 22) y en una deducción en cuota para corregir tanto la doble imposición jurídica como económica (arts. 31 y 32).

Como se verá, guardan cierto paralelismo a las existentes en el IRPF. Por un lado, se establece un método de exención y otro de imputación, optativo y al que pueden acogerse los contribuyentes que no cumplan los requisitos del primero. En cambio, la normativa del IS es más “generosa” que la del IRPF, estableciéndose medidas más amplias y generales.

2.2.1. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español

El art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una exención cuya primera finalidad es la de corregir la doble imposición, tanto nacional como internacional. Adicionalmente, al igual que ocurre con la exención de los trabajadores “expatriados”, la doble imposición también puede corregirse a través de una deducción en cuota. Estos métodos son incompatibles, por lo que el contribuyente tendrá que optar entre uno u otro. Al respecto debe indicarse que, como regla general, el método de exención para corregir la doble imposición es más beneficioso que el de imputación, por lo que este puede considerarse como secundario para cuando no se cumplan los requisitos de la exención. También debe reseñarse que esta exención, al ser más beneficiosa, cumple con la finalidad adicional de fomentar la internacionalización de las empresas españolas.

Este embarullado y detallista precepto establece una exención, en sede de la sociedad beneficiaria, de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades (apartado 1) y la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad (apartado 3)⁶.

⁶ Sobre este punto ha de advertirse que el art. 65.2 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la indicada Ley, añade los apartados 10 y 11 al art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades con la finalidad de que los gastos de gestión referidos a tales participaciones no sean deducibles del beneficio imponible del contribuyente, fijándose que su cuantía sea del 5% del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95% de dicho dividendo o renta. A su vez, el nuevo apartado 11 establece una serie de supuestos en los que no será de aplicación esta limitación.

Centrándose en el ámbito internacional, ha de señalarse que la normativa establece dos requisitos que deberán cumplirse para que pueda aplicar la exención. Por un lado, se requiere que la entidad residente esté en posesión de una participación significativa sobre la no residente. Por otro lado, se exige que esta última esté sometida a una tributación mínima en el país de la fuente.

En relación con la participación, la letra a del art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que la entidad residente debe ser titular, de forma directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de, al menos, el 5%. Esta participación debe mantenerse, como mínimo, durante un plazo temporal de 1 año ininterrumpido. Debe indicarse que hasta la aprobación de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021⁷, también se incluían aquellos supuestos en los que el valor de adquisición de la participación hubiese sido superior a 20 millones de euros.

En relación con este requisito, el precepto establece la sociedad participada puede ser, a su vez, una sociedad holding. Así, se indica que en el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70% de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados.

El segundo requisito es que se exige que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos. Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar

⁷ El art. 65.2 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 modifica el art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a fin de suprimir el referido inciso.

la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

Centrando el análisis en el objeto de esta investigación, el precepto establece que *“en ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas”*. Por tanto, la exención no procederá, en ningún caso, si la entidad no residente está localizada en un paraíso fiscal que no cumpla con el requisito señalado.

Resalta el matiz diferenciador de esta limitación con respecto a la establecida en el art. 7.p de la Ley del IRPF. En este impuesto, la incompatibilidad de la referida exención con el hecho de que los rendimientos del trabajo se hayan originado en un paraíso fiscal es absoluta.

En cambio, en el IS esta prohibición queda relativizada en caso de que la entidad participada esté radicada en un territorio perteneciente a un Estado miembro de la Unión Europea que, a su vez, esté calificado como paraíso fiscal. En este caso, la exención sí será aplicable⁸ cuando el contribuyente pruebe que la referida entidad realiza una actividad económica y su localización responde a motivos económicos válidos. No se especifica que se entiende, a estos efectos, por “motivos económicos válidos” pero la lógica lleva a pensar que se trata del mismo concepto que justifica la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea (art. 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y que proviene de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio

⁸ GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D., reseña que esta mayor laxitud de la norma se debe a la necesidad de cumplir con el Derecho de la Unión Europea; ya que las normas antiparaíso no pueden limitar la libertad de establecimiento, salvo que se opongan a montajes puramente artificiales (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de abril de 2014, caso C80/2012). “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en *El Fraude Fiscal en España*, Ed. AEDAF - Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pág. 966.

de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

Aunque el análisis de qué debe entenderse como un motivo económico válido, que es un concepto jurídico indeterminado, supera los límites de este trabajo⁹, sí puede indicarse que presenta una importante dosis de incertidumbre en su concreción y que se suele identificar con cualquier motivo económico distinto del exclusivo ahorro fiscal, aunque no se excluye la existencia de esa ventaja tributaria. Es decir, lo que se trata de evitar es que la operación se realice exclusivamente por el ahorro fiscal¹⁰.

No obstante, ha de tenerse presente que la exigencia de tributación mínima no queda anulada por el hecho de que la entidad radique en un paraíso fiscal. No obstante por lo general, en las jurisdicciones no cooperativas las entidades no estarán gravadas por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10%. Estos requisitos de la exención se suman y dificultan la posible aplicación de la exención a cualquier entidad radicada en una jurisdicción no cooperativa.

También debe destacarse que en la regulación anterior —art. 21.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004)— se establecía un requisito adicional para la exención relativa a las rentas positivas obtenidas por la transmisión de participaciones, al disponerse que era necesario que el adquirente no residiese en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Desde la perspectiva de la lucha contra las jurisdicciones no cooperativas la supresión de esta limitación a la exención resulta paradójica, ya que la prohibición de que el adqui-

⁹ Al respecto nos remitimos al Capítulo VIII de esta obra.

¹⁰ En este sentido y en el plano de las operaciones internacionales de reestructuración empresarial, GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., considera que existiría un motivo válido cuando aquella añade riqueza al sector productivo donde la sociedad está domiciliada fiscalmente. “La elusión fiscal en las operaciones de reestructuración fiscal internacional” en *Cuestiones Actuales de la Fiscalidad Internacional* (coautoría con Sánchez-Archidona Hidalgo), Ed. Comares, Granada, 2018, pág. 159.

rente estuviese radicado en un paraíso fiscal constituía una medida obstaculizadora de las inversiones en los indicados territorios.

Por otra parte, puede acontecer que una entidad participada, en la que sí se cumplen los requisitos de la exención, perciba dividendos o participaciones en beneficios de entidades u obtenga una renta positiva obtenida en la transmisión de participaciones que provengan de entidades localizadas en jurisdicciones no cooperativas. En este caso, sería de aplicación la prevención recogida el párrafo 11 del art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establece una aplicación parcial de la exención referida a aquellas rentas distribuidas respecto de las que sí se puede predicar el cumplimiento completo de los requisitos. Con esta aplicación parcial o proporcional de la exención se trata de impedir que se utilicen cadenas de entidades en las que los eslabones últimos cumplan los requisitos de la exención para dejar exentas rentas provenientes de entidades localizadas en jurisdicciones no cooperativas.

La Administración ha interpretado que esta aplicación parcial del régimen de exención también procede cuando la entidad participada obtiene rentas provenientes de establecimientos permanentes situados en jurisdicciones no cooperativas (Contestación a Consulta Vinculante V0129-09, de 22 de enero).

Debe reseñarse que la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad corre por caminos paralelos. Así, por ejemplo, en caso de que no se cumplan los requisitos de la exención en relación con la participación en beneficios, la entidad residente sí podrá corregir la doble imposición mediante la deducción en cuota del art. 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art. 21.9 letra c de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Igualmente, si no resulta aplicable esta deducción en relación con las rentas provenientes de la transmisión de participaciones, el art. 21.3 *in fine* señala que la parte de la renta que no tenga derecho a la exención se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, esta posibilidad es reiterada en la letra c del art. 21.9 de la citada Ley.

No obstante, la regulación no puede ser idéntica, ya que los supuestos de hecho son distintos. En este sentido, y desde la perspectiva

de este trabajo es interesante reseñar algunas particularidades que se aplican a uno u otro supuesto.

Así, en primer lugar, el art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene una norma anti-híbridos, al especificarse que no se aplicará la exención respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

En segundo lugar, la exención de la renta positiva derivada de la transmisión de participaciones no es aplicable en determinados supuestos (art. 21.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), entre los que se deben destacar la incompatibilidad de este régimen con las entidades patrimoniales y las sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional. Sobre este particular, puede considerarse que, en hipótesis, las características propias de las entidades patrimoniales o sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional se darán en las entidades radicadas en jurisdicciones no cooperativas.

En tercer lugar, ha de indicarse que de conformidad con el art. 21.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹¹ no se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se den determinadas circunstancias. Esta compleja formulación negativa implica que la regla general es que esa renta negativa sí se integra en la base imponible de la entidad contribuyente del IS. Por otro lado, se aclara que puede

¹¹ Precepto que dispone: “6. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación o valor de adquisición, según corresponda se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.

b) en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial”.

darse el supuesto de cumplimiento parcial de los requisitos, con las consecuencias reseñadas anteriormente.

Desde un plano internacional, debe indicarse que la finalidad de esta regulación no es la de evitar la doble imposición, que no se habrá dado, sino la de fomentar la internacionalización de las empresas españolas, reconociendo la procedencia de esta partida negativa.

Pues bien, una de las circunstancias que excluyen el cómputo de esta renta negativa (letra b) del citado art. 21.6), en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es que no se cumpla el requisito de tributación mínima establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹². Por tanto, si la entidad participada es residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa —excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas—, no se podrá computar esa renta negativa.

En definitiva, en virtud de esta limitación, ha de concluirse que si la renta negativa procede de la transmisión de la participación en una entidad radicada en una jurisdicción no cooperativa no podrá integrarse en la base imponible de la entidad residente, por lo que se está en presencia de una medida que debe ser considerada como penalizadora en las inversiones en los reseñados territorios.

En cuarto lugar, el apartado 8 del art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que “*serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración*”. En este caso, no se establece ninguna excepción. Por tanto, debe concluirse que esas rentas negativas serán deducibles aunque la entidad extinguida se hubiera localizado en una jurisdicción no cooperativa. Esta regulación es criticable, ya que puede amparar situaciones de fraude o abuso fiscal.

¹² Cuyo párrafo cuarto extiende esta limitación a los paraísos fiscales.

2.2.2. Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente

El art. 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una exención a favor de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Esta exención sigue el esquema de la regulada en el art. 21, comentada *supra*. Así, se extiende tanto a las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente; como a las rentas positivas derivadas de su transmisión o del cese de su actividad. No obstante, la regulación en relación con las rentas negativas es más estricta¹³, ya que solo se integrarán en la base imponible las generadas en caso de transmisión del establecimiento permanente o cese de su actividad.

Se requiere que el establecimiento permanente haya soportado una tributación mínima en el país de la fuente. En concreto, la regulación de la exención exige que este haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10%, en los términos del art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, desde la perspectiva de esta investigación pueden darse por reproducidas los comentarios al referido art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹³ Se ha indicado que esta limitación de la integración de rentas negativas es consecuencia de la regulación del art. 13.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que limita la deducibilidad del deterioro de valor de participaciones. *Vid.* GARCÍA-ROZADO GONZÁLES, B., “Medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional” en *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen I* (Dir. Corral Guadaño), 4ª edición, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016, pág. 195.

Sin embargo, esta asimilación resulta bastante discutible, ya que la prohibición general de integración de rentas negativas incluye también a las ordinarias de la explotación del establecimiento permanente. En este sentido, el art. 22.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que “*se considerarán rentas de un establecimiento permanente aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente*”.

2.2.3. Deducción para evitar la doble imposición jurídica

El art. 31 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una deducción en cuota que permite corregir los impuestos pagados por la entidad en las rentas obtenidas en el extranjero. Por ello, se permite deducir de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto. b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

Estos impuestos deducibles procederán de rentas que la entidad ha obtenido en el extranjero por cualquier motivo. Por tanto, puede tratarse de rentas que proceden de un establecimiento permanente situado en el extranjero y a las que no se les ha aplicado la exención del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. También puede tratarse de una situación análoga a la regulada por el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo que se refiere a la exención de las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español y a la que también se la ha aplicado la referida exención.

Por otra parte, esta deducción corre por caminos paralelos a la establecida en el art. 80 de la Ley del IRPF, por lo que pueden trasladarse los comentarios ya realizados.

Puede volver a reiterarse que la aplicabilidad de la deducción no está condicionada a que la jurisdicción de la fuente cumpla algún requisito, por lo que se tendrá derecho a la deducción aunque la renta haya sido generada en un paraíso fiscal. A esta misma conclusión llega la Dirección General de Tributos (Consulta V493/2009 de 16 marzo 2009).

2.2.4. Deducción para evitar la doble imposición económica internacional

El art. 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una corrección de la llamada doble imposición económica que es aquella que acontece cuando el contribuyente obtiene dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades y, por tanto, está soportando

un impuesto subyacente (el abonado por la entidad de la proceden los dividendos o participaciones en beneficios). Se trata, por tanto, de la misma situación que la regulada por el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo que se refiere a la exención sobre dividendos de entidades no residentes en territorio español.

Este precepto permite deducir el impuesto efectivamente pagado respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente¹⁴.

De forma similar a la regulación de la exención se establece un requisito de participación, al exigirse que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%¹⁵. También, se requiere que esta participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Desde la perspectiva de este trabajo, debe reiterarse que, al igual que en la deducción para evitar la doble imposición jurídica, la deducción no está condicionada a que la jurisdicción de la fuente cumpla algún requisito, por lo que se tendrá derecho a la deducción aunque la renta haya sido generada en un paraíso fiscal.

¹⁴ El art. 65.3 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 modifica el art. 32.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indicándose que para calcular dicha cuota íntegra los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5% en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

¹⁵ Debe indicarse que hasta la aprobación de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, también se incluían aquellos supuestos en los que el valor de adquisición de la participación hubiese sido superior a 20 millones de euros. Este inciso fue suprimido por el art. 65.3 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, que modifica el art. 32.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el referido sentido.

3. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

La regulación de la transparencia fiscal internaciones es prácticamente idéntica en el IRPF y en el IS¹⁶, lo que justifica que sea tratada de forma conjunta.

Este régimen fue introducido en el ejercicio de 1995, mediante sendas modificaciones en las leyes del IRPF y del IS operadas por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social. Se trata de una medida que debe ser calificada como una cláusula antiabuso y que tiene como finalidad hacer tributar de forma efectiva los rendimientos obtenidos por entidades no residentes y establecimientos permanentes¹⁷ controlados por el contribuyente. En esta línea CRUZ PADIAL define la transparencia fiscal internacional como “el tener que tributar por los beneficios obtenidos, sin haberlos percibido, por la participación en una entidad no residente ubicada en una jurisdicción de baja tributación, cuando se cumplen determinados requisitos”¹⁸.

¹⁶ Un ejemplo de esta identidad en la regulación es que tanto el art. 91.1 de la Ley del IRPF como el 100.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades incurrieran en idéntica errata al indicar que este régimen es aplicable a “*los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente... a) Que por sí solas (sic)..., tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente...*”.

La redacción en género femenino del adjetivo “solas” es una clara errata ya que se refiere al contribuyente, por lo que tendría que estar redactado en género masculino.

Esta errata ha sido corregida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

¹⁷ La citada Ley 11/2021 modifica este régimen en el IS a fin de ampliarlo a las rentas obtenidas de establecimientos permanentes, *cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención incluso si las operaciones tienen carácter recurrente* (art. 100.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

¹⁸ “Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada”, *Crónica Tributaria*, nº 166, 2018, pág. 74.

Se trata, además, de un régimen que tiene una amplia raigambre en el Derecho internacional tributario. Desde esta perspectiva, ha de indicarse que la introducción de medidas de este tipo es una de las recomendaciones de la OCDE y se recoge en la Acción 3 del Plan BEPS (relativa al refuerzo de la normativa sobre “compañías foráneas controladas”). Por su parte, en el ámbito europeo, ha de tenerse presente la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. En virtud de lo dispuesto en su art. 7, los Estados miembros deben gravar las rentas de las entidades o establecimientos permanentes que recibían la consideración de sociedad extranjera controlada. Esto implica que se está en presencia de un régimen armonizado en la UE.

Pues bien, como reseña la doctrina¹⁹ este régimen tiene como objetivo evitar que los contribuyentes deslocalicen sus ingresos, creando sociedades instrumentales, o transfiriendo su patrimonio hacia territorios con una fiscalidad más benigna, de forma que determinadas rentas pasivas (por ejemplo las derivadas de inmuebles, de la participación en fondos propios de otras entidades o de la cesión de capitales) se remansan en esos territorios evitando o retrasando su tributación efectiva en España. El mecanismo básico para conseguir ese fin sería el de constituir una entidad en ese territorio más benigno de forma que esas rentas las obtenga esa “compañía foránea controlada” y no la matriz residente.

A fin de evitar esta operatoria, el presente régimen especial implica prescindir de la (extra) territorialidad y/o de la personalidad jurídica de la entidad no residente. De esta forma, las rentas positivas obtenidas por esta se imputan directamente en el impuesto del contribuyente. De aquí se comprende que el régimen especial sea denominado de “transparencia fiscal”, pues la referida entidad se vuelve, inicialmente, transparente para la normativa nacional.

Pues bien, las líneas maestras de la transparencia fiscal internacional se pueden resumir en los siguientes aspectos.

¹⁹ Véase GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., “La transparencia fiscal internacional” en *Cuestiones Actuales de la Fiscalidad Internacional*, Ed. Comares, Granada, 2018, pág. 165.

En primer lugar, este régimen se aplica a entidades no residentes respecto de las que el contribuyente, ya sea solo o en conjunción de otras personas o entidades con las que guarde una cierta vinculación, tiene un determinado grado de control (letra a) de los arts. 91.1²⁰ de la Ley del IRPF y 100.1²¹ de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Este grado de control, indirectamente, tiene consecuencias en el importe de la renta imputada ya que la norma indica que esta *se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad*.

En segundo lugar, se requiere que la entidad residente disfrute de una tributación ventajosa en comparación al Impuesto sobre Sociedades español. Los arts. 91.1 de la y 100.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en su letra b) establecen que este régimen no se aplicará si la indicada entidad satisface, por un impuesto análogo, al menos el 75% de lo que le correspondería en España.

En tercer lugar, en relación con las rentas positivas que deben imputarse, ha de diferenciarse si la entidad no residente está dotada o no una estructura organizativa mínima o si su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos.

En caso de que no tenga esa estructura organizativa mínima, tanto desde un punto de vista material como de personal, o no existan motivos económicos válidos (arts. 91.2 de la Ley del IRPF y 100.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) el contribuyente deberá imputar la totalidad de la renta obtenida por la no residente.

²⁰ Que indica: “*Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última*”.

²¹ Dispone el precepto: “*Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última*”.

En caso contrario, es decir, cuando el contribuyente acredita la existencia de esa organización o de motivos económicos válidos, se procederá a imputar, exclusivamente, determinadas rentas que podrían denominarse como pasivas y que, en general, encajarían en la calificación de rendimientos del capital. El detalle de estas rentas se ofrece en los arts. 91.3 y 4 de la Ley del IRPFy 100.3 y 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Además, se requiere, como regla general, que estas rentas supongan una partida importante, al menos del 15%, de los ingresos de la entidad no residente.

En estos casos el presente régimen especial implica que el residente, ya sea persona física o entidad, impute en su impuesto personal unas rentas que todavía no ha obtenido y que es probable que perciba más adelante. Por este motivo, y a fin de evitar que una misma renta sea computada dos veces, los arts. 91.8 de la Ley del IRPF y 100.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establecen las medidas adecuadas para evitar esta situación; declarando que *una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste*. En el mismo sentido, el art. 100.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que *“no se imputarán las rentas..., cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español”*.

Derivado de la situación descrita, ha de reseñarse que la transparencia fiscal internacional generará una doble imposición de las rentas afectadas, ya que van a tributar en la entidad no residente y en el IRPF o en el IS. Para corregir esta doble imposición, los arts. 91.9 de la Ley del IRPF y 100.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permiten la deducción en cuota del impuesto pagado en el extranjero.

Pues bien, este régimen establece una serie de medidas que endurecen sus condiciones o la tributación cuando la entidad no residente está localizada en un territorio calificado como jurisdicción no cooperativa.

Por un lado, los impuestos satisfechos por la entidad no residente no serán deducibles por el contribuyente (arts. 91.9 de la Ley del IRPF y 100.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Sobre este particular, ha de tenerse presente que el art. 8.7 de la Directiva (UE) 2016/1164 dispone que *“el Estado miembro del con-*

tribuyente le permitirá deducir de la deuda tributaria contraída en su país de residencia o situación a efectos fiscales el impuesto pagado por la entidad o establecimiento permanente. La deducción se calculará de conformidad con la legislación nacional”. Teniendo en cuenta la redacción de la Directiva sería conveniente que se recogiera una excepción a esta prohibición de la deducción en relación a las posibles jurisdicciones no cooperativas que se sitúen en el seno de la Unión Europea. No obstante, la llamada expresa a la legislación nacional puede entenderse como una habilitación a que cada Estado miembro establezca limitaciones que traten de evitar la elusión fiscal.

Por otro lado, cuando el país o territorio sea calificado como jurisdicción no cooperativa²² (arts. 91.12 de la Ley del IRPF y 100.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), se establece una presunción *iuris tantum* en relación con los siguientes requisitos de aplicación del presente régimen:

- Que el impuesto análogo al IS satisfecho por la entidad sea inferior al 75% del IS.
- Que las rentas percibidas de la citada entidad se califiquen como sujetas a transparencia fiscal internacional.
- Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación.

Para comprender esta última presunción ha de tenerse presente que la letra c) del art. 21.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades excluye la aplicación de la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes a los derivados de entidades que cumplan con los requisitos para tributar en el régimen de transparencia fiscal internacional cuando al menos, el 15% de sus rentas que-

²² Debe llamarse la atención que, con anterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley 11/2021, esta presunción también se extendía a los territorios de nula tributación; frente a la práctica totalidad de las medidas analizadas que quedaban referidas exclusivamente a los paraísos fiscales. Tras la aprobación de la citada Ley 11/2021, esta disonancia queda regularizada. Y es que la nueva redacción de los arts. 91.12 de la Ley del IRPF y 100.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se refiere a los territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, concepto en el que se incluyen tanto los paraísos fiscales como los territorios de nula tributación.

den sometidas al citado régimen de transparencia fiscal internacional. Por tanto, esta presunción pretende dificultar la posible aplicación de la exención del art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a estas rentas de fuente extranjera. Y es que, en su caso, se presume que la entidad cumple con los requisitos de la transparencia fiscal internacional y, por ello, no puede acogerse a la indicada exención, con independencia de la calificación de la renta obtenida.

Estas presunciones, que admiten prueba en contra, son consecuencia de la hipotética falta de intercambio de información con el territorio calificado como paraíso fiscal. Debido a esta opacidad, la Administración no podrá conocer los datos referidos a la entidad. Por ello, se invierte la carga de la prueba y se presume la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

Por último, debe indicarse que, de conformidad con los arts. 91.14 de la Ley del IRPF y 100.15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, este régimen de transparencia fiscal internacional —y, por tanto, tampoco sus especialidades cuando la entidad radica en una jurisdicción no cooperativa—, no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la UE, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o se trate de una Institución de Inversión Colectiva, regulada por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, salvo que se localice en un Estado miembro calificado como jurisdicción no cooperativa.

Esta exclusión implica que si la jurisdicción no cooperativa se localiza en el seno de la UE no le serán aplicadas estas medidas restrictivas establecidas por el régimen de transparencia fiscal internacional. En definitiva, se está en presencia de una norma similar a la recogida en el art. 21.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que se comentó anteriormente.

4. RÉGIMEN DE LOS PARTÍCIPES EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

Las Instituciones de Inversión Colectiva son definidas en el art. 1.1 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, indicando *que tienen por*

objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos. Siguiendo a RIBES RIBES²³, puede indicarse que sus elementos característicos son los siguientes: primero, su cometido es la captación pública de fondos para la gestión; segundo, su gestión colectiva, activa, profesional con diversificación en la política de inversiones; tercero, la determinación del resultado del inversor en función de los resultados obtenidos colectivamente; cuarto, su liquidez; y, quinto, su transparencia.

A estas notas, debe añadirse que su régimen jurídico tiene la particularidad de permitir que la propia Institución, e indirectamente los partícipes, puedan ir cambiando sus inversiones sin que estas operaciones resulten penalizadas por la fiscalidad. Esto se consigue con una fiscalidad baja sobre la propia Institución de Inversión Colectiva²⁴ y con la particularidad de que los rendimientos que obtenga la Institución por sus inversiones no se reflejaran en el impuesto personal del partícipe mientras este no modifique su posición en la Institución o esta no reparta beneficios. Este régimen fiscal favorable se justifica en los siguientes argumentos: primero, la conveniencia de incentivar el ahorro privado; segundo, la eliminación de la doble imposición para favorecer la neutralidad fiscal; y, tercero, la libre circulación de capitales. Debe destacarse que mediante esta última finalidad se persigue “la atracción de capitales extranjeros, a la par que se evita la deslocalización de los capitales nacionales”²⁵.

²³ “Análisis del régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus socios o partícipes en el sistema español”, *Crónica Tributaria*, n° 168, 2018, pág. 220.

²⁴ De conformidad con el art. 29.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades las Instituciones de Inversión Colectiva tributarán al tipo del 1%. En cambio, no tendrán derecho a la exención de las rentas obtenidas en el extranjero, regulada en el artículo 21 de la citada Ley ni a las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31 y 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La inaplicabilidad de estos beneficios fiscales también se extiende al partícipe en la Institución (art. 53.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

²⁵ RIBES RIBES, A., “Análisis del régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus socios o partícipes en el sistema español”, *op. cit.*, págs. 226 y 227.

Aunque la regulación de la fiscalidad de los partícipes en estas Instituciones es más detallada en el IRPF, existe una identidad sustancial con la del IS, por lo que se justifica su análisis conjunto.

El régimen general de tributación de los partícipes, aplicable cuando la entidad no está constituida en una jurisdicción no cooperativa²⁶, se recoge en los arts. 94 de la Ley del IRPF y 53 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En esencia, el régimen consiste en que el partícipe integrará en su impuesto personal las rentas, positivas o negativas, derivadas de la transmisión de acciones o participaciones²⁷ o del reembolso de estas. Igualmente, tributará por los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esas Instituciones.

En caso contrario, es decir cuando la Institución de Inversión Colectiva radica en un territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, los arts. 95 de la Ley del IRPF y 54 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regulan un régimen tributario que puede ser equiparado al de transparencia fiscal y que pretende ser desincentivador, al impedir el diferimiento de la tributación del resultado obtenido²⁸.

En efecto, se trata de un régimen que, en definitiva, viene a presumir una rentabilidad mínima a los fondos depositados en este tipo de Instituciones. El contribuyente viene obligado a computar en la

²⁶ Debe aclararse que este régimen fiscal es aplicable Instituciones de Inversión Colectiva *constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España* (arts. 94.2 de la Ley del IRPF y 53.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Esta limitación territorial ha sido criticada por parte de la doctrina. Así, RIBES RIBES, A., indica que este régimen debe entenderse aplicable a aquellos países integrantes del Espacio Económico Europeo, siempre que estos hayan suscrito con España un Convenio de Doble Imposición, con cláusula de intercambio de información, o un acuerdo de intercambio de información. Igualmente, considera que, atendiendo a las exigencias del principio de libre circulación de capitales (que se proyecta sobre terceros países), este régimen también debería extenderse a jurisdicciones no integrantes del espacio europeo. “Análisis del régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus socios o partícipes en el sistema español”, *op. cit.*, pág. 246.

²⁷ En el IRPF se regula una exención por reinversión en nuevas acciones o participaciones en Instituciones de Inversión colectiva (segundo párrafo del art. 94.1.a).

²⁸ “Análisis del régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus socios o partícipes en el sistema español”, *op. cit.*, pág. 243.

parte general²⁹ de la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de su participación en el día de cierre del período impositivo (normalmente 31 de diciembre) y su valor de adquisición. Además, en el apartado tercero de los citados artículos, se estima esta diferencia en el 15% del valor de adquisición, salvo que se pruebe que la diferencia real es menor.

Hay que señalar que la renta imputada incrementa el valor de adquisición de la participación, de forma que cuando se transmita o reembolse la misma, la ganancia patrimonial será menor. Se trata, como se observa, de hacer tributar la rentabilidad del depósito a medida que se van generando las posibles plusvalías, que se calculan por diferencia entre valor liquidativo a un día determinado y valor de adquisición, entendiendo además que esta diferencia es, salvo prueba en contrario, de un 15% del valor de adquisición de la participación. Este resultado (siempre positivo) se integra en la parte general de la base imponible. Posteriormente, cuando se calcule la renta, al proceder a su transmisión o reembolso, se sumará a su valor de adquisición las rentas imputadas de esta manera, pudiendo entonces resultar aquella positiva o negativa.

En cuanto a los resultados que se distribuyan a los socios o partícipes de este tipo de Instituciones, el apartado segundo, de los mencionados artículos determina su no tributación (lo cual es lógico puesto que anualmente, ya se le está imputando una renta por un concepto parecido, tal y como se ha señalado), sin que proceda por tanto la deducción por doble imposición, puesto que el régimen evita automáticamente la sobre imposición.

Esta regulación proviene del art. 78 de la Ley 40/1998, del IRPF, que entró en vigor el 1 de enero de 1999. Por este motivo, la DT8^a de la actual Ley del IRPF señala cual es el valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como jurisdicciones no cooperativas a la citada fecha. En este sentido, se indica que se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo de las acciones o participaciones a 1 de enero de 1999. También se establece que la diferencia que pudiera darse entre valor liquidativo y el valor efectivo de su adquisición no se tendrá en cuenta a efectos

²⁹ En cambio, si la Institución no estuviese radicada en un paraíso fiscal, las rentas se integrarán, en su caso, en la base del ahorro.

del cálculo de las rentas que puedan producirse por su transmisión o reembolso. Por tanto, este importe, que debe presumirse positivo, no se sumará al valor de adquisición, cuando se proceda a dicha transmisión de las citadas acciones o participaciones.

Por otro lado, la DT8^a aclara el régimen de tributación de los resultados distribuidos por este mismo tipo de Instituciones cuando hayan sido generados antes de 1 de enero de 1999. En este caso, esos beneficios no se habrán ido imputando al contribuyente. Por ello, se indica que se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. El concreto mecanismo será entender que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Esta regulación se reproduce en el Impuesto sobre Sociedades, con la alteración de la fecha de referencia (1 de enero de 1996, que es la entrada en vigor de la Ley 43/1995, del IS), de conformidad con lo establecido por la DT7^a de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Con ello, se está estableciendo sendas medidas adicionales de discriminación negativa en relación a las Instituciones de Inversión Colectiva radicadas en jurisdicciones no cooperativas.

Dejando la regulación positiva, debe apuntarse que el régimen previsto en este artículo no es más que una declaración de intenciones en cuanto a la efectiva tributación, puesto que, en la mayoría de los casos, el control sobre este tipo de rentas es nulo, al haberse generado a través de entidades radicadas en jurisdicciones no cooperativas. Esta circunstancia facilitará que el contribuyente pueda tender, fraudulentamente, a su ocultación a la Hacienda Pública.

Por último y desde otra perspectiva, ha de indicarse que la regulación no matiza la aplicabilidad de las especialidades referidas a las Instituciones de Inversión Colectiva radicadas en jurisdicciones no cooperativas localizados en la UE (como ocurre en relación con el régimen de transparencia fiscal internacional). Antes al contrario, de conformidad con los arts. 91.15 de la Ley del IRPF y 100.16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a los que se ha hecho referencia antes, ha de considerarse que prima la condición negativa de su ubicación en una jurisdicción no cooperativa sobre la de la Unión Europea.

Esta regulación parece razonable, ya que no resulta fácil encontrar un motivo económico válido o una razón económica para radicar una

Institución de Inversión Colectiva en una jurisdicción no cooperativa, ya que estas por definición no realizan ninguna actividad económica distinta a la estrictamente financiera.

5. RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN DE RENTAS POR DERECHOS DE IMAGEN

El derecho a la imagen es un derecho fundamental reconocido en el art. 18.1 de la Constitución, aunque la perspectiva que aquí interesa es su vertiente patrimonial, como derecho de la personalidad dentro del ámbito del Derecho privado. Esta esfera patrimonial cobra especial relevancia económica en diversos sectores profesionales, especialmente entre los deportistas y artistas, en los que la explotación económica del derecho de imagen puede resultar especialmente relevante.

Es posible que la persona en cuestión explote esos derechos de imagen de forma directa, en cuyo caso se generarán rendimientos imputables al contribuyente en su IRPF que, en función de las circunstancias concurrentes, podrían ser calificados como del trabajo, del capital mobiliario o de la actividad económica.

Sin embargo, es muy habitual que la explotación económica de esos derechos de imagen se ceda a una sociedad o entidad que, además, es no residente en España. Lógicamente, la finalidad de esta mecánica es la de tratar de evitar que esas rentas tributen en el IRPF. Pues bien, como una medida de lucha contra esta operatoria la Ley del IRPF regula, en su art. 92, un régimen especial de imputación de rentas. Este régimen constituye una cláusula antiabuso, cuyo fin es neutralizar esquemas de ingeniería fiscal³⁰, y se inspira en el régimen de transparencia fiscal³¹.

³⁰ CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G., “Nuevos escándalos de fraude fiscal de figuras mediáticas en el mundo del futbol a través de la deslocalización en jurisdicciones offshore de las rentas derivadas de sus contratos publicitarios: aquellos polvos... traen estos lodos”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 4, 2017 (versión digital), pág. 2/5.

³¹ STS de 25 de enero de 1999 (recurso de casación 76/98).

Ha de hacerse notar que este régimen especial tiene en su punto de mira la fiscalidad de determinados colectivos, especialmente deportistas y artistas, en los que el peso relativo de las rentas procedentes por derechos de imagen puede ser muy elevado. Estos sujetos tienen la posibilidad de inclinar la balanza de sus rendimientos de forma que los derivados de este concepto vayan desplazando a los procedentes de su relación laboral o profesional primigenia. Ello se consigue a través de diversas instrumentalizaciones pero, de forma simplificada, puede indicarse que el deportista o artista cede la explotación de sus derechos a una entidad (especialmente no residente), de forma que el empleador de aquél podrá trasladar una parte significativa³² de sus retribuciones hacia la entidad explotadora de los derechos de imagen.

En este contexto, la cesión de la explotación de los derechos de imagen a una entidad no residente implicará que el contribuyente evitará soportar una parte importante de su IRPF, salvo que la entidad distribuya los beneficios hacia la persona física (cosa que tiende a no acontecer, ya que es precisamente lo que quiere evitar). En resumidas cuentas, puede indicarse que a través de estos mecanismos el deportista o artista consigue rebajar sus rendimientos del trabajo derivados de su actividad y trasladarlos hacia la sociedad no residente que explota su imagen.

Pues bien, para atajar esta pérdida de ingresos por IRPF que implican estos mecanismos se introdujo el régimen especial de los derechos de imagen. En esencia, este régimen implica que el contribuyente imputará en su IRPF los importes que la entidad empleadora abone por la explotación de sus derechos de imagen (art. 92.1 y 3 de la Ley del IRPF). Para asegurar esta imputación, el apartado 8 del citado artículo ordena que el empleador deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los conceptos relativos a la explotación de la imagen del contribuyente.

³² El art. 92.2 de la Ley del IRPF establece como requisito para la aplicación del régimen especial de los derechos de imagen que ese traslado de rendimientos suponga al menos el 15% de la retribución total que la entidad empleadora satisface por los servicios del deportista o artista, incluyendo la retribución directa a este y las cantidades abonadas por la explotación de sus derechos de imagen.

Puede observarse que la normativa viene a considerar que una renta (la derivada de la explotación de los derechos de imagen de una determinada persona) se desdobra en dos o se traslada hacia otra persona. Utilizando un símil, podría considerarse que la entidad primera cesionaria de la explotación económica de los derechos de imagen sería como el reflejo de la persona en un espejo, pero un reflejo que persigue una mejor fiscalidad. Pues bien, a través de este régimen especial, se persigue unir o residenciar la señalada renta en la fiscalidad de la persona sobre las que recaen los derechos de imagen.

Puesto que se hacen tributar en el IRPF del deportista o artista unos importes que él no obtiene, al menos formal y directamente, ya que son abonados a las entidades que explotan sus derechos de imagen, la norma permite la deducción de los impuestos que recaen directamente sobre esos rendimientos. Estos importes se deducirán de la cuota líquida del IRPPF del contribuyente que ha cedido sus derechos de imagen. De forma específica, el art. 92.4 indica que serán deducibles —sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible—, los siguientes importes:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como con-

secuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización”.

Ha de tenerse presente que la aplicación de este régimen especial, al imputarse al contribuyente unos importes que él no obtiene, va a implicar que una misma renta tribute en la imposición personal de diversas personas o entidades. Esta multi-imposición sobre las rentas derivadas de la explotación económica de los derechos de imagen es consecuencia de que al recentralizar su fiscalidad en la persona física no se elimina la tributación de esas rentas en los cesionarios de la explotación económica de los derechos de imagen. Por ello, teniendo en cuenta que el régimen fiscal especial lo que viene a hacer es tratar a la entidad primera cesionaria en unidad con la persona física, es lógico que los impuestos soportados, por esta o por la persona física, derivados de esa explotación de los derechos de imagen puedan ser deducidos en la sede de la persona física. Y es que como se ha indicado, la entidad cesionaria realmente explota el “reflejo” de la imagen de aquella.

Pues bien, el art. 92.4 de la LIRPF no permite la deducción de los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como jurisdicciones no cooperativas. Esta previsión supone una clara medida anti paraíso fiscal, ya que la explotación de los derechos de imagen de esta forma quedará discriminada negativamente al no corregirse la duplicidad o multi-imposición que el régimen especial implica.

Por último, ha de indicarse que las medidas antiparaíso no se excepcionan cuando este se encuentra en el seno de la Unión Europea. En este caso, parece lógica esta regulación, ya que la entidad explotadora de los derechos de imagen difícilmente puede justificar que su constitución y operatoria responde un motivo económico válido y que realiza una actividad económica.

6. EL “EXIT TAX” DEL ART. 95.BIS DE LA LEY DEL IRPF

Nos remitimos a los Capítulos VI y XII, donde se ha expuesto con profundidad el régimen jurídico del impuesto a la salida contenido en el art. 95.bis, con especial detalle al punto 7 que lo hace compatible con los cambios de residencia de nacionales hacia jurisdicciones no

cooperativas y la extensión de su condición de contribuyentes conforme al art. 8.2 de la Ley del IRPF.

7. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES EN RELACIÓN A SUS OPERACIONES CON JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

El apartado 2 de la DA 13^a de la Ley del IRPF establece un deber de información específico en relación con las operaciones realizadas desde o en jurisdicciones no cooperativas, al disponer que *“los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales”*.

Esta previsión ha contado con un desarrollo reglamentario bastante deficiente. En la actualidad puede considerarse que este se recoge en la Orden HFP/816/2017, por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios calificados como paraísos fiscales, ahora, jurisdicciones no cooperativas.

Con independencia de que esta obligación de información es desarrollada en el Capítulo XI de esta obra, a donde se efectúa la correspondiente remisión, debe denunciarse la ausencia de un verdadero desarrollo reglamentario y el incumplimiento de lo previsto en la letra e) del art. 7.1 de la LGT que permite que una Orden Ministerial desarrolle directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

En este sentido, ha de indicarse que la corrección y legalidad de la citada Orden Ministerial será objeto de análisis por el Tribunal Supremo, en virtud del Auto de 19 de noviembre de 2020, dictado en el recurso de casación 4727/2020, en el que se determinará “si, de conformidad con los principios de legalidad y reserva de ley —referidos tanto a la creación de nuevas obligaciones de información como a las

infracciones y sanciones derivadas de un eventual incumplimiento de tales obligaciones formales—, de proporcionalidad y de prohibición de la retroactividad en materia tributaria, la Orden HFP/816/2017 es o no conforme a Derecho”.

8. CONCLUSIONES

Tras el análisis de las medidas antiparaiso que se ha realizado en las páginas precedentes pueden formularse una serie de conclusiones que, necesariamente, son parciales debido a las limitaciones de esta investigación y que, por tanto, deben integrarse en el conjunto de las que se realicen de forma general.

En primer lugar, puede observarse una cierta falta de coherencia y de uniformidad en las referidas medidas.

Así, puede cuestionarse que la corrección de la doble imposición sea posible a través del método de la imputación pero que quede vedada la aplicación de exenciones a las rentas procedentes u originadas en jurisdicciones no cooperativas. Sin embargo y como se reseñó en su momento, la existencia de determinadas exenciones a la rentas de fuente extranjera cumple con finalidades que superan la de corregir la doble imposición internacional (por ejemplo, la de fomento de la internacionalización de nuestra economía).

Desde esta perspectiva, ha de concluirse que es una opción legítima del legislador que establece una serie de beneficios a la internacionalización siempre que esta no se dirija hacia jurisdicciones no cooperativas. No obstante, esta línea política queda enturbiada por la circunstancia de que el régimen de excesos del IRPF (que, a la postre, es equivalente a una exención) sí es aplicable en relación con dietas por desplazamientos a jurisdicciones no cooperativas.

En cambio, no resulta coherente que se permita la corrección general de la doble imposición (mediante el sistema de imputación) pero en determinados regímenes especiales (transparencia fiscal internacional y cesión de los derechos de imagen) se impida la deducción de los impuestos pagados. En cambio, esa doble imposición sí se corrige en el régimen de las Instituciones de Inversión Colectiva (ya que los impuestos abonados en España por las imputaciones fiscales suponen un incremento del valor de adquisición de la participación).

Este tratamiento disperso y contradictorio de la corrección de la doble imposición denota que la adopción de medidas de lucha contra las jurisdicciones no cooperativas no responde a una política preconcebida sino que se han ido adoptando caso por caso.

En segundo lugar y en la misma línea, tampoco es coherente que algunas de las medidas analizadas no sean de aplicación en relación con jurisdicciones no cooperativas situados en territorio de la UE cuando exista una razón económica que justifique esa localización, en cambio, en otros supuestos esto no acontece. Esto acontece en la exención para las rentas de fuente extranjera regulada en el IS o en el régimen de transparencia fiscal internacional y se justifica por las exigencias normativas y libertades derivadas de nuestra pertenencia a la Unión Europea.

Sin embargo, esta aplicación matizada de las medidas antiparaíso no se establece en la exención de rendimientos del trabajo. Esta exclusión no encuentra ninguna justificación y debe ser tildada de contraria al Derecho europeo.

Esta matización tampoco se establece en relación con los regímenes especiales de Instituciones de Inversión Colectiva e imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen. Ahora bien, en estos casos, esta exclusión sí podría encontrar una justificación económica dada las características de la actividad desarrollada por las referidas Instituciones o entidades cesionarias, en las que no resulta fácil identificar una “sustancia” económica (distinta de la fiscal) que justifique una determinada localización.

En tercer lugar, tampoco resultaba coherente que algunas de las medidas (exención para las rentas de fuente extranjera en el IS y transparencia fiscal internacional) establezcan un límite para su aplicación en relación con una tributación mínima en el territorio de la fuente sin tener en cuenta la definición de territorio de nula tributación que se recogía, antes de su reforma operada por la Ley 11/2021, en el apartado 3 de la DA 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Y es que parece razonable que si en esa norma se contiene una definición general de nula fiscalidad esta sea la utilizada en las concretas medidas que se aprueben, sin que se acuda a definiciones específicas de “baja” tributación.

No obstante, tras la aprobación de la Ley 11/2021, esta crítica queda suavizada, ya que la nueva redacción de la Disp. Ad. primera de la Ley 36/2006 viene a igualar los efectos jurídicos de las jurisdicciones que se declaren como no cooperativas y las que se consideren de baja o nula tributación”.

En cuarto lugar y desde otra perspectiva, la eficacia o la propia existencia de muchas de las medidas antiparaíso resulta muy discutible.

Así, algunas de ellas impiden la deducción de los impuestos satisfechos en la jurisdicción no cooperativa. Esto se puede traducir en una doble imposición, ya que esas rentas serán gravadas en España. Esta situación acontece en la regulación de los regímenes de transparencia fiscal internacional y de imputación de rentas por derechos de imagen.

Pues bien, con independencia de las distorsiones que esta regulación puede provocar en relación con los principios de libre competencia y movilidad de personas y capitales, debe reseñarse que una medida que se limite a impedir o dificultar la deducción de un impuesto “teóricamente” soportado en una jurisdicción no cooperativa es contradictoria en sí misma.

Y es que la lógica interna de esa normativa vendría a ser la siguiente: la renta generada o localizada en un paraíso fiscal no va a ser correctamente declarada debido a la opacidad propia de la jurisdicción. Por este motivo, no se puede conocer realmente el impuesto pagado. Además, hay una presunción de defraudación. Todo lo anterior parece llevar a la justificación de que esa situación merece la imposibilidad de corregir la doble imposición.

Ahora bien, esa consecuencia no constituye, realmente, una medida de lucha contra la utilización fraudulenta de las jurisdicciones no cooperativas. Más bien, parece un “castigo” o “rabieta” ante la imposibilidad o dificultad de adoptar medidas eficaces contra la elusión tributaria. Además, si se tiene presente que, por lo general, las jurisdicciones no cooperativas son también territorios con una baja o nula fiscalidad, debe concluirse que esta medida es muy poco eficaz, ya que el importe del impuesto satisfecho en la citada jurisdicción tenderá a ser exiguuo.

Por último y por las razones que se acaban de apuntar, ha de indicarse que la exclusión de la aplicación de la exención en el IS a las rentas de fuente extranjera, cuando su origen se localiza en un paraíso

so fiscal, no puede ser reputada como una medida muy eficaz. Más bien, es la constatación legal de que esas rentas quedan efectivamente eludidas y, por tanto, no es necesaria una declaración expresa en tal sentido.

Sin embargo, una medida que sí resultaba interesante en la lucha contra las inversiones en jurisdicciones no cooperativas era la que se recogía en la regulación anterior —art. 21.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004)— en la que se establecía, como requisito adicional para la exención de las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes, que el adquirente no residiese en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Esta regulación sí constituía una verdadera norma de lucha contra las jurisdicciones no cooperativas, ya que iba directamente dirigida hacia las inversiones en los citados territorios. Por el contrario, la regulación actual, que elimina la exención de las rentas obtenidas por la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades localizadas en jurisdicciones no cooperativas constituye una medida que dificulta el regreso de las inversiones, al no reconocer el beneficio fiscal.

En este sentido, sería más operativa una medida que reconociera la exención de las referidas rentas condicionada al cumplimiento de diversos requisitos y, en particular, de que haya existido una tributación real de las rentas obtenidas por esa entidad. Con ello se estaría favoreciendo la declaración de estas rentas y, por tanto, que dejasen de estar ocultas.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMAGRO MARTÍN, C., *Régimen Fiscal de los Trabajadores Impatriados y Expatriados en el IRPF*, Ed. Dykinson, Madrid, 2019.
- ALMUDI CID, J. M., “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 19, 2003.

- ALMUDI CID, J. M., “Requisitos para la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional en IRPF” en *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2009.
- AAVV, *El Impuesto sobre Sociedades*, 2º edición (Director Rodríguez Ondarza), Ed. Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2010.
- AAVV, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Director Corral Guadaño), 4ª edición, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- AAVV, *La Reforma del Impuesto sobre Sociedades* (Director Merino Jara), Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- AAVV, *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea* (Directores Almuadí Cid, Ferreras Gutiérrez y Hernández González-Barreda), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.
- AAVV, *El Fraude Fiscal en España* (Coordinadores Giménez-Reyna y Ruiz Gallud), Ed. AEDAF - Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.
- AAVV, *Cuestiones Actuales de Planificación Fiscal Internacional* (Directores Cruz Padiál e Hinojosa Torralvo), Ed. Atelier, Barcelona, 2019.
- AAVV, *Imposición sobre el Beneficio Empresarial: Evolución Reciente y Perspectivas de Futuro* (coordinador Deloitte Asesores Tributarios), Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2019.
- CALVO VÉGEZ, J., “La nueva exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores aplicable en el IS: análisis del nuevo régimen de repatriación de dividendos”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2017.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 29, 2010.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunas cuestiones controvertidas de actualidad de la fiscalidad deportiva”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 54, 2017.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y VELASCO FABRA, G., “Nuevos escándalos de fraude fiscal de figuras mediáticas en el mundo del futbol a través de la deslocalización en jurisdicciones offshore de las rentas derivadas de sus contratos publicitarios: aquellos polvos... traen estos lodos”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 4, 2017.
- CRUZ PADIAL, I., “Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada”, *Crónica Tributaria*, nº 166, 2018.
- DE JUAN CASADEVALL, J., “La transparencia fiscal internacional en la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 15, 2018.

- DE JUAN CASADEVALL, J., “La cláusula comunitaria de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TFCE”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 2009.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., y SÁNCHEZ ARCHIDONA HIDALGO, G., *Cuestiones Actuales de la Fiscalidad Internacional*, Ed. Comares, Granada, 2018.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A., “Tratamiento fiscal de los dividendos transfronterizos en España y su incompatibilidad con la libre circulación de capitales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 18, 2010.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., Y OTROS, *Deporte y Fiscalidad*, Ed. Consejería de Turismo, Comercio y Deporte, Junta de Andalucía, 2008.
- GARCÍA CARRETERO, B., “Aspectos conflictivos relacionados con la tributación en el IRPF de trabajadores expatriados residentes”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 385, 2015.
- MAGRANER MORENO, F. J., *La Imposición sobre las Rentas Obtenidas en España por Artistas y Deportistas*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 377-338, 2014.
- ORÓN MORATAL, G., “Régimen fiscal de trabajadores expatriados”, *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, nº 416, 2017.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Las rentas de los deportistas en la fiscalidad internacional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 18, 2019.
- RAVENTÓS CALVO, S., “La exención para los trabajadores desplazados del art. 7 del IRPF”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 16, 2005.
- RIBES RIBES, A., “Análisis del régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus socios o partícipes en el sistema español”, *Crónica Tributaria*, nº 168, 2018.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M. B., “Trabajadores fronterizos y transfronterizos: tratamiento fiscal de sus rentas desde una perspectiva comunitaria”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2011.

Capítulo VIII

Medidas defensivas en el Impuesto sobre Sociedades. Régimen general. Valoración y motivos económicos válidos¹

MARÍA JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. LA EXPANSIÓN INTERNACIONAL DE LA EMPRESA EN O A TRAVÉS DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 1.1. Delimitación actual de los territorios considerados jurisdicciones no cooperativas. 1.2. Determinación de la residencia en jurisdicciones no cooperativas. 2. ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS: RENTA GRAVABLE EN LA BASE IMPONIBLE. 2.1. Ingresos obtenidos en jurisdicciones no cooperativas. 2.1.1. Exención de rentas obtenidas por establecimientos permanentes situados en jurisdicciones no cooperativas. 2.1.2. Reducción sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles. 2.2. Gastos deducibles. 3. INVERSIONES EMPRESARIALES EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 3.1. Inversiones efectivas en jurisdicciones no cooperativas. 3.2. Inversiones en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas: Dividendos y ganancias patrimoniales. 4. FINANCIACIÓN EMPRESARIAL A TRAVÉS DE UNA EMPRESA RESIDENTE EN UNA JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA: DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS. 5. EL TEST DE “MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS” COMO REFERENCIA ANTIFRAUDE EN LAS OPERACIONES CON JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 6. TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES RESIDENTES EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS QUE OPERAN EN ESPAÑA.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraisos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; del Grupo de Investigación “Fiscalidad empresarial (GI-19/1)” de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i) (A-81618894-GI-19/1); y del Grupo de investigación Grupo de Investigación SEJ-326 de la Junta de Andalucía para “la investigación y el estudio del Derecho Tributario”.

1. LA EXPANSIÓN INTERNACIONAL DE LA EMPRESA EN O A TRAVÉS DE JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

En un mundo de economía globalizada, la expansión internacional de la empresa está en la base del desarrollo empresarial. En materia de fiscalidad, la tributación de los beneficios resultantes de la internacionalización de la empresa converge alrededor de dos pilares fundamentales: Por un lado, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades tributarán por la renta mundial, cualquiera que sea su fuente u origen, lo que puede dar lugar a una doble imposición internacional que se intenta corregir mediante la aplicación de métodos de corrección previstos en los convenios de doble imposición. Al mismo tiempo, esta coexistencia de sistemas tributarios favorece situaciones de planificación fiscal dirigidas a aplicar la tributación más favorable. Como consecuencia de ello, se produce el riesgo de fraude fiscal y la reacción de los ordenamientos con la instauración de medidas preventivas o correctivas para evitarlo.

Cuando se analiza la fiscalidad internacional de la empresa española, se ha de enfocar este análisis en varios niveles. En primer lugar, la expansión empresarial en la UE, la cual está condicionada, a la vez que protegida, por las libertades comunitarias y la normativa dictada al efecto. En segundo lugar, la expansión a terceros países. En ambos casos, la tributación está condicionada por los Convenios vigentes para evitar la doble imposición con cada Estado. Por último, encontramos otra actividad empresarial internacional con características propias, que es la desarrollada en o a través de jurisdicciones no cooperativas.

Las rentas obtenidas por una entidad en paraísos fiscales, ahora jurisdicciones no cooperativas, pueden proceder de dos fuentes, actividad económica o inversión. A su vez, estas rentas podrán ser el resultado de:

- a) Desarrollar directamente en dichas jurisdicciones una actividad económica completa.
- b) Desarrollar una actividad económica a través de un establecimiento permanente en dicho lugar.

- c) Realizar operaciones de ventas o prestaciones de servicios en dicho país bajo demanda, bien por personas residentes o no residentes.
- d) Realizar directamente inversiones patrimoniales en una jurisdicción no cooperativa.
- e) Poseer acciones o participaciones de una sociedad residente en dicha jurisdicción. En este caso, los beneficios generados por dichas sociedades revertirán a la empresa española mediante dividendos o reparto de beneficios.
- f) Obtener financiación de una empresa residente en una jurisdicción no cooperativa.

Hasta este punto, lo expuesto coincide con cualquier inversión internacional. Sin embargo, la característica que lo define es que toda referencia a jurisdicciones no cooperativas, en el ámbito de la fiscalidad conlleva connotaciones relativas a una posible planificación fiscal agresiva y, por ende, al peligro de fraude fiscal. Las operaciones realizadas en estos territorios son objeto de una especial vigilancia ya que, frecuentemente, persiguen la finalidad de evasión dentro de su planificación fiscal internacional, puesto que, como bien expone VILLAVERDE GÓMEZ, las empresas persiguen no tanto pagar menos impuestos en el territorio considerado paraíso fiscal, porque los impuestos ya son mínimos, sino más bien eludir el pago de impuestos más altos en otros territorios, que serán aquellos donde realmente se ha producido la renta que debería ser sometida a gravamen². Por tanto, el problema no radica en que se desarrolle allí una actividad económica, sino justo lo contrario, la ausencia de actividad económica real que oculte otras finalidades no mercantiles, lo que nos enlaza con el concepto de las sociedades *off shore*³.

² VILLAVERDE GÓMEZ, M. B.: “El plan de la Unión Europea frente al fraude y la evasión fiscal: ¿soluciones o más de lo mismo?”, en la obra *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (Coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto). Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pág. 1092.

³ Uno de los criterios para aplicar el término “jurisdicción no cooperativa” a un país o territorio es que “faciliten la celebración o existencia de instrumentos extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una acti-

Las sociedades *off shore* son aquellas que, si bien tienen su residencia en un país determinado, no realizan operaciones comerciales en dicho territorio, sino que su residencia ha sido elegida por motivos fiscales⁴. La propia naturaleza, pues, de las sociedades *off shore* las sitúa en el escenario de la fiscalidad internacional. Como residentes en un Estado determinado, van a tributar allí por la renta mundial, sin perjuicio de que en el régimen tributario de dicho Estado se apliquen tipos de gravamen muy bajos, se limite la tributación a la renta realmente obtenida en dicho territorio o se establezcan otros mecanismos para evitar la doble tributación.

En cualquier caso, como las rentas obtenidas proceden de otro territorio, estas rentas ya han sido objeto de gravamen en el Estado de la fuente según tributación prevista para no residentes⁵. En el caso de que la empresa *off shore* resida en una jurisdicción no cooperativa⁶, hay que distinguir dos tipos de rentas: Las rentas obtenidas por las actividades realizadas por dicha empresa en nuestro país, en cuyo caso tributará como no residente, con o sin establecimiento permanente, y las rentas obtenidas a través de las empresas *off shore* por los

vidad económica real en dichos países o territorios” (DA 1ª Ley 36/2006, nueva redacción dada por la Ley 11/2021).

⁴ Los paraísos fiscales han experimentado un cambio importante, pasando de ser un refugio donde ubicar un patrimonio, a tener una posición activa facilitando la gestión de patrimonios y favoreciendo el establecimiento de empresas con actividades en el exterior, mediante la conversión de los paraísos en centros Offshore, para salvar los obstáculos que han surgido con la ley FATCA que obliga a identificar los inversores eliminando la confidencialidad desde los paraísos fiscales. GUTIÉRREZ DE PABLO, G.: “Análisis jurídico de los paraísos fiscales”, en la obra *Cuestiones actuales de Planificación Fiscal Internacional* (Directores Cruz Padiel e Hinojosa Torralbo), Editorial Atelier, 2019, página 167.

⁵ Una empresa *off shore* puede tener su residencia en un país no buscando una menor tributación sino, por ejemplo, puede venir determinada porque allí tienen su residencia los socios de la empresa y les facilita aplicar el mismo sistema fiscal para ambas. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M J: “La expansión internacional de la empresa y las normas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades”, en la obra “Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales”. (Coord. Almagro Martín). Editorial Aranzadi. 2016, página 579.

⁶ Una empresa *off shore* no necesariamente tiene que residir en un paraíso fiscal, aunque es el supuesto que se ajusta más a la imagen popular del concepto, ya que se relaciona con el fraude fiscal. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, “La expansión internacional...”, *op. cit.*, pág. 579.

socios cuando sean residentes en España, personas físicas o jurídicas, las cuales se incorporarán en sus respectivos impuestos sobre la renta, sin perjuicio de la aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición previstos en nuestro ordenamiento.

El problema de la elusión fiscal pues radica en la probabilidad de que las rentas obtenidas resulten ocultas para la Administración Tributaria bien del Estado de la fuente, bien del Estado de residencia de los socios, y como respuesta a la disminución de recaudación que pueden implicar estas actividades, se introducen distintos tipos de medidas dirigidas a evitar el desvío de capitales hacia estos territorios, entre las que destacan las que se exponen a continuación.

Para paliar la falta de información sobre las actividades realizadas en estos países, se introduce el art. 529.ter de la Ley de Sociedades de Capital con el objetivo de dotar de especial transparencia a las decisiones que impliquen riesgos fiscales asumidos por la empresa, de modo que deberá aprobarse por el Consejo de Administración de las sociedades cotizadas y no podrán delegarse, entre otras cosas, decisiones fiscales esenciales⁷, las cuales se deberán recoger expresamente en las Actas de la sociedad.

En el ámbito penal, dentro del tipo cualificado del art. 305.bis Código Penal sobre el delito contra la Hacienda Pública, se recoge expresamente la mención a que la defraudación derive de la utiliza-

⁷ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. El art. 529.ter fue introducido por el apartado cuarenta y uno del art. único de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. Respecto de los riesgos fiscales sobre los que recae la no delegación en la decisión del Consejo de Administración se encuentran: b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control.

f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que, por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.

g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo.

i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

ción de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación, por la que se oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

En el seno de la UE también se prevén medidas preventivas. La Recomendación de 6 de diciembre de 2012, “relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal”, reconoce la existencia de terceros países, con las características comunes de un territorio limitado y, por ende, reducido gasto público, los cuales han optado por aplicar un bajo nivel del impuesto sobre la renta a particulares y empresas, o incluso por no aplicarlo en absoluto. Al mismo tiempo, se considera que tales políticas tributarias no tienen por qué ser perjudiciales en sí mismas, en tanto en cuanto el Estado que las ponga en práctica coopere a nivel internacional a fin de permitir a otros Estados aplicar sus propias políticas en el ámbito fiscal. El problema se plantea cuando tales políticas persiguen atraer inversiones, ofreciendo a los no residentes un refugio para ciertos tipos de capitales o rentas móviles junto con una falta de transparencia o de intercambio de información con otros Estados, con la finalidad de facilitar la ocultación de la existencia de dichas rentas o capitales a la Administración tributaria de su Estado de residencia⁸.

⁸ Comunicación COM (2012) 722 final, de 6 de diciembre de 2012, “sobre el plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”, contempla la adopción de las medidas destinadas a alentar a los terceros Estados a aplicar normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. La situación descrita no sólo supone una merma de las bases impositivas, sino que también pone en peligro la equidad de las condiciones de competitividad de las empresas y, en último lugar, constituye una distorsión del mercado interior (*Vid.* el punto 3.7 de la COM(2012) 722 final). A este respecto, la Comisión señala que, en la situación actual, los Estados miembros reconocen el daño potencial y real causado por los territorios que no cumplen las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, entre los que se encuentran territorios que habitualmente son considerados paraísos fiscales. BARCIELA PÉREZ, J. A.: “Medidas de buena gobernanza fiscal y planificación fiscal agresiva en la UE”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 14, 2017 (BIB 2017\12527), página 3.

En relación con estas situaciones, encontramos otras disposiciones comunitarias como las que regula el Parlamento en su Resolución de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales, en la que se sugiere a los Estados miembros que:

- Las empresas situadas en territorios señalados en las listas negras sean excluidas de la contratación pública y del acceso a ayudas estatales, al igual que a las empresas que realicen operaciones con aquéllas.
- Las entidades financieras y los asesores financieros en estos territorios tengan prohibida la creación o mantenimiento de filiales y sucursales, se revoquen, en su caso, las licencias de aquellas entidades que sigan operando en tales territorios incluidos en la lista negra.
- Denieguen, en su caso, el reconocimiento del estatuto jurídico a empresas creadas en estos territorios.
- Insten al Banco Europeo de Inversiones a la retirada de inversiones destinadas a proyectos, beneficiarios e intermediarios de territorios incluidos en la lista negra.

Además, también la UE se pronuncia desde el punto de vista tributario, proponiendo, en particular, que los Estados miembros⁹:

- Creen un impuesto especial sobre todas las operaciones hacia y desde los territorios incluidos en la lista negra.
- No apliquen exenciones a las retenciones a cuenta para personas no residentes fiscales en territorios incluidos en la lista negra.
- Apliquen barreras arancelarias en casos de comercio con países terceros incluidos en la lista negra.

⁹ VILLAYERDE GÓMEZ, M. B.: “El plan de la Unión Europea frente al fraude y la evasión fiscal ¿soluciones o más de lo mismo?”, en la obra *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto), 2014, página 1092.

- Exijan contabilidad y auditoría separadas de las pérdidas y ganancias de cada sociedad de cartera de las entidades jurídicas de la UE situadas en territorios incluidos en las listas negras.

Una vez que reconocido el peligro a efectos tributarios y las normas de precaución que se disponen en todos los ámbitos legales contra este tipo de operaciones, para comenzar el análisis de las actividades económicas realizadas por una entidad en una jurisdicción no cooperativa, se deben de dilucidar dos cuestiones fundamentales: La delimitación de aquellos países y territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa y la necesidad de que la renta se obtenga por un contribuyente residente en España a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

1.1. Delimitación actual de los territorios considerados jurisdicciones no cooperativas

El Capítulo IV de esta obra aborda la evolución en la delimitación de los paraísos fiscales en el ordenamiento español, desde su aparición en 1991 hasta que la Ley 11/2021, que ha modificado la DA 1ª de la Ley 36/2006, ha sustituido los distintos grupos de territorios susceptibles de medidas defensivas —paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información— por el término pluricompreensivo de jurisdicciones no cooperativas, cuya nueva regulación es analizada con detalle en el Capítulo V.

Sin perjuicio de la remisión al lector a ambos Capítulos, dejamos apuntadas algunas notas a modo de breve recordatorio de la nueva regulación interna:

- Todas las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información o de nula o baja tributación, se entienden hechas a jurisdicciones no cooperativas.
- El término jurisdicción no cooperativa no se define sino que se delimita caso por caso atendiendo a varios criterios de aplicación independiente, de modo que podremos hablar de jurisdicciones cooperativas de distinta naturaleza de acuerdo con los criterios que le son aplicables.

- Se distinguen criterios para territorios y países y criterios para regímenes fiscales perjudiciales.
- Los criterios para territorios y países son tres: Ausencia de transparencia fiscal, baja o nula tributación y que faciliten la celebración o existencia de instrumentos extraterritoriales dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios y la existencia de.

En ese sentido define la nula tributación como cuando no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR, según corresponda.

Mientras que define baja tributación cuando, en el país o territorio de que se trate, se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Aquí se introduce un amplio margen de discrecionalidad que, por el momento, podemos asociar al tipo nominal del 10% establecido en el art. 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero que abre la puerta para declarar como jurisdicciones no cooperativas países de la UE, como podría ser el caso de Irlanda.

- En relación a los criterios para los regímenes fiscales perjudiciales indica que podrán actualizarse atendiendo, por remisión, a los establecidos en Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial de la UE o del Foro de regímenes perjudiciales de la OCDE.
- Junto a esta delimitación general, las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de los criterios anteriores, por lo que será posible que la calificación como jurisdicción no cooperativa varíe en función a tributación de la renta de las personas físicas, jurídicas o no residentes.
- Se recoge expresamente la posibilidad de que se declare a un territorio o país como “jurisdicción no cooperativa” aun teniendo suscrito un Convenio vigente para evitar la doble imposición con España, de modo que las disposiciones para la prevención del fraude fiscal serán aplicables en tanto no sean

contrarias a dicho Convenio para evitar la doble imposición. Esto facilitará que se declare como no cooperativos territorios de baja o nula tributación, aun cuando tengan un acuerdo de intercambio de información o no tengan instrumentos dirigidos a la atracción de sociedades off shore.

- Finalmente y en tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios calificados como “jurisdicción no cooperativa” de acuerdo con los nuevos requisitos establecidos por la Ley 11/2021, tendrán dicha consideración los previstos en el RD 1080/1991, de 5 de julio (DT 2ª Ley 36/2006).

Por otro lado, en el Capítulo III de esta obra se analiza como, de forma paralela, la UE inició su propio camino y estableció unos criterios para identificar a las jurisdicciones no cooperativas —transparencia, equidad y cumplimiento de normas mínimas del Proyecto BEPS—, excluyendo de inicio a los Estados miembros de la UE¹⁰. El Consejo de la UE publicó el 5 de octubre de 2021 la última lista de jurisdicciones no cooperativas¹¹, junto con una “lista gris” de territorios que se han comprometido a cumplir con los criterios antes de una fecha y que, mientras tanto, permanecen fuera.

En este sentido, como se ha apuntado en los Capítulos III y V de esta obra, salvo que la normativa interna se refiera expresamente a la lista de la UE, debemos entender que cualquier referencia a jurisdicciones no cooperativas que encontremos en nuestra regulación corresponderá a la lista indicada en la DA 1ª de la Ley 36/2006, que hasta nueva actualización, se remite a la contenida en el RD 1080/1991.

¹⁰ Conclusiones del Consejo, de 8 de noviembre de 2016 sobre los criterios y el procedimiento para la elaboración de una lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, publicado en el DOUE el 10 de diciembre de 2016. Conforme a éstos se dictó la primera lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales, aprobada por el Consejo de la UE, el 5 de diciembre de 2017, Publicada en el DOUE el 19 de diciembre de 2017.

¹¹ La lista adoptada por el Consejo el 5 de octubre de 2021 está compuesta por: Samoa Americana, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

1.2. *Determinación de la residencia en jurisdicciones no cooperativas*

Debemos pasar a recordar cuando una entidad se considera residente en España y, por ende, contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

El punto de conexión para determinar la aplicación de la normativa tributaria que recae sobre la tributación empresarial viene determinado por la residencia de la entidad¹². Como nuestro estudio toma como base la normativa española, partimos de la premisa de que se excluyen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre Sociedades a aquellas empresas no residentes en territorio español, es decir, las que no cumplen los requisitos establecidos en el art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades, los cuales se concretan en tres: Que su constitución se realice aplicando la norma española, que tengan domicilio social en España y que se ejerza desde España su dirección efectiva, exigiéndose que concurra sólo uno de ellos¹³.

Los contribuyentes del IS son entidades con personalidad jurídica, de modo que se excluyen los entes sin personalidad jurídica, salvo los expresamente señalados por la ley¹⁴. En cuanto que la personalidad

¹² Nunca se tiene en cuenta la nacionalidad de la entidad ni de sus socios a la hora de determinar la residencia fiscal, aunque el lugar de constitución equivaldría a la nacionalidad de la persona jurídica (*Vid.* VAN WEEGHEL, S. VAN WEEGHEL, S.: “The Tie-Breaker Revised: Towards a Formal Criterion?”, en Hinnekens, L. y Hinnekens, P. A: *Vision of Taxes within and outside European Borders*. Kluwer Law International, Deventer, 2008, página 114.

¹³ Los dos primeros criterios tienen una naturaleza puramente formal, mientras que el último de ellos es totalmente material, basando su aplicación en la concurrencia de evidencias razonables y objetivas vinculadas al lugar donde realmente se gestionan las decisiones clave de la entidad. SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “Traslados artificiales de la residencia fiscal de las personas jurídicas a nivel internacional: la deslocalización de la sede de dirección efectiva. Cuestiones generales y soluciones potenciales” en la obra *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* (Dir. Merino Jara). Documento de trabajo Instituto de Estudios Fiscales, nº 7, 2018, página 233, donde hace remisión a CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos” en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, (Cordón Ezquerro). IEF, Madrid, 2007. Pág. 261.

¹⁴ En el Modelo de CDI, el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y “cualquier otra agrupación de personas” y este último grupo com-

jurídica es reconocida en virtud de la norma en base a la cual se constituye, para determinar la sujeción al IS surgen problemas en relación con entidades creadas bajo otras formas definidas por legislaciones extranjeras las cuales no se identifican, con nuestros tipos societarios internos¹⁵. Uno de estos casos son las “*limited liability company*” (en adelante, LLC), constituidas según el derecho de EEUU, las cuales, a los efectos de los impuestos federales (“*disregarded*”), pueden optar por no recibir la consideración de entidad con personalidad distinta a la de sus socios. Adicionalmente, sus socios pueden ser entidades residentes en países situados en la UE y, por tanto, no tener conexión con ninguna jurisdicción no cooperativa. En consecuencia, en la medida en que los socios de las LLC son residentes en países situados en la UE y no tienen ninguna conexión en jurisdicciones no cooperativas, se debe entender que las LLC son asimilables a una entidad residente en un país o territorio que no tiene la calificación de jurisdicción no cooperativa¹⁶.

prende las herencias yacentes, las fiducias (*trusts*) o las sociedades de personas (*partnerships*), que se califican como entes sin personalidad jurídica.

DGT V1016-10, 14/05/2010: El patrimonio ligado a la existencia del “trust” relacionado, directa o indirectamente, con un paraíso fiscal, generará su tributación por aplicación del régimen de atribución de rentas y recaerá la obligación de información sobre dichos ingresos a los contribuyentes, en este caso, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁵ Los ordenamientos jurídicos de las jurisdicciones no cooperativas son expertos en crear figuras societarias de difícil identificación y calificación con la finalidad de facilitar la ocultación de entramados societarios, socios y origen de los patrimonios.

¹⁶ La entidad L1, constituida en Estados Unidos, es una “*limited liability company*” (en adelante LLC), que ha optado por no recibir la consideración de entidad distinta de la de sus socios, a los efectos de los impuestos federales (“*disregarded*”). El Convenio suscrito entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de impuestos, es su art. 4.1, establece que, “a los efectos del mencionado Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado esté sometida a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”. De nuevo el Protocolo aclara que “una sociedad de personas, herencia yacente, o fiducia es residente de un Estado contratante solamente en la medida en que las rentas que obtenga estén sometidas a imposición en ese Estado como las rentas de un residente”. Esto implica que la LLC será residente en EEUU a efectos de aplicación del Convenio en la misma

En otros casos, en el ámbito internacional puede entrar en conflicto la aplicación de la normativa mercantil con la residencia fiscal, pudiendo dar lugar a la coexistencia de una doble residencia, una a efectos mercantiles y otra a efectos fiscales. Es el caso de las sociedades con tipología “*limited*” que vinculan la personalidad jurídica a estar domiciliadas en el país bajo cuya normativa se han creado, de modo que si modifican su domicilio social a otro país, perderán su personalidad jurídica. Si una sociedad “*limited*” tiene su domicilio social en una jurisdicción no cooperativa y traslada a España su sede de dirección efectiva, se considerará residente en España a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pero no va a poder trasladar a también a España su domicilio social, dado que entonces perderá su personalidad jurídica y dejará de ser contribuyente del IS por esta razón. En la medida en que el domicilio fiscal de la entidad determine la obtención de la residencia fiscal en territorio español, manteniendo su personalidad jurídica, pasará a tener la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, esta entidad quedará sometida a tributación en España por la totalidad de las rentas obtenidas en el periodo en el que realice el mencionado traslado, con independencia del lugar donde se hubieran producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Este caso podría dar lugar a una doble residencia fiscal, en la jurisdicción no cooperativa, por su domicilio social, con arreglo a la normativa interna aplicable en su estado de origen, y en España, por aplicación de la regla de la dirección efectiva, situación que en circunstancias normales se resuelve aplicando el Convenio para evitar la doble imposición suscrito con España que permita determinar la residencia fiscal de dicha entidad, pero que por la propia circunstancia de la jurisdicción no cooperativa no suele ser habitual¹⁷.

proporción en la que sus socios sean residentes en Estados Unidos. DGT V4196-16, 03/10/2016. DGT V0601-16, 15/02/2016.

¹⁷ Con anterioridad a la Ley 11/2021, el concepto de paraíso fiscal se asociaba a la ausencia de CDI (DGT V2414-15, 30/07/2015). Sin embargo, Además, la novedad más significativa es que se recoge expresamente la posibilidad de que se declare un territorio o país como “jurisdicción no cooperativa” aun teniendo suscrito un convenio vigente para evitar la doble imposición con España, de modo que las disposiciones para la prevención del fraude fiscal serán aplicables en tanto no sean contrarias a dicho CDI. Esto facilitará que se declare como no

Por tanto, junto a la normativa bajo la que se constituye la sociedad, que su vez es la que le reconoce si tiene o no personalidad jurídica, y donde se domicilia la actividad de la entidad, la residencia se determinará teniendo en cuenta donde se ejerce su dirección efectiva. La determinación de la dirección efectiva no es difícil de ser probada por parte de la Administración tributaria, ya que cuando las directrices y órdenes a seguir se documentan por escrito es fácil seguir su trazabilidad. No obstante, para aquellos casos en los que no se puedan determinar claramente, el art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone una presunción *iuris tantum* por la que la Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en alguna jurisdicción no cooperativa tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos¹⁸.

Esta norma es importante ya que ha impedido que se pudiera implantar en España estructuras de elusión similares al sándwich irlandés¹⁹, pero desde la introducción de esta presunción, GARCÍA

cooperativos territorios de baja o nula tributación, aun cuando tengan un acuerdo de intercambio de información o tengan instrumentos dirigidos a la atracción de sociedades *off shore*.

¹⁸ Recordamos que uno de los criterios establecidos en la Ley 11/2021 para determinar una “jurisdicción no cooperativa” es que “faciliten la celebración o existencia de instrumentos extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios”, de forma que cuando se pueda probar que la actividad se realiza efectivamente en España, habrá indicios para aplicar las normas antifraude.

¹⁹ Partiendo de la base de que la residencia en Irlanda se determina en este país si son controladas y administradas en Irlanda y que, en EEUU, la residencia fiscal se determina dónde está registrada la corporación, se crea la estrategia del sándwich irlandés, la cual se servía de dos sociedades constituidas en Irlanda, una residente en Irlanda, que es controlada por otra entidad residente en otro territorio de nula o baja tributación. Por la contraposición de las legislaciones, Irlanda consideraba que la entidad residía en el paraíso fiscal, mientras que EEUU la

CARRETERO denunció tres problemas pendientes de aclarar para la determinación de la residencia de este tipo de entidades: En primer lugar, qué activos pueden ser calificados como principales dentro del conjunto de bienes y derechos que conforman el activo del balance de situación de la entidad; en segundo lugar, determinar cuando la ubicación indirecta de los bienes o derechos en territorio español se corresponde con la finalidad de evitar estructuras interpuestas o sociedades de carácter instrumental; y en tercer lugar, delimitar cuando una entidad desarrolla su actividad principal en territorio español, con la dificultad añadida en los casos de la economía digital desarrollada a partir del comercio electrónico²⁰.

Tanto en el caso de la determinación de los activos calificados como principales como en la determinación de la actividad principal, se plantean problemas de cuantificación, en los que GARCÍA CARRETERO propone que se debería decidir en la ley si el carácter principal debe determinarse en función al objeto social o bien mediante criterios puramente cuantitativos²¹.

En nuestra opinión, dado que lo que se grava es la capacidad económica, el criterio a seguir debe ser el cuantitativo aplicado al lugar donde se genera la renta. Así, en primer lugar, deberá determinarse cuál es la actividad principal de la entidad. La actividad principal se asocia al núcleo de los intereses económicos, entendiéndose que se encuentran en nuestro país cuando se localizan aquí la parte más importante de la actividad productora de renta. Además, definir actividad principal puede exigir delimitarla de las activida-

consideraba residente en Irlanda, de modo que se eludía el pago de impuestos cuando se enviaban cánones de una empresa a otra, o se difiere la tributación hasta que se repatrián en la sede de EEUU. Para evitar esta técnica, a partir del 1 de enero de 2015, se considerarán residentes a efectos fiscales en Irlanda todas las sociedades allí constituidas, salvo que sean consideradas residentes en otro país en virtud de un CDI, requisito que excluye pues la posibilidad de residencia en paraísos fiscales.

²⁰ GARCÍA CARRETERO, B.: “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2008 (BIB 2008/906), página 4.

²¹ GARCÍA CARRETERO, *op. cit.*, página 6.

des accesorias, preparatorias o auxiliares, es decir, si las actividades que se desarrollan en España son accesorias respecto de la actividad principal desarrollada por la entidad a nivel mundial. El TJCE, en su sentencia de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin* (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. pág. I-0000, apartado 24) manifiesta que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestado, es decir, en la medida en que parece contribuir claramente a su consecución²². Por tanto, la determinación de si una actividad es o no accesoria de otra principal es una cuestión de hecho que debe resolverse con los medios de prueba que puedan aportarse en cada caso. En este sentido, la accesoriedad implica una idea de complementariedad de una actividad con otra y que la importancia económica entre ellas será indicio a considerar para determinar esa accesoriedad²³. No obstante, podrían darse problemas de determinación de la residencia cuando la planificación fiscal tenga en cuenta las consecuencias tributarias de la fragmentación de actividades.

Una vez reconocida la actividad principal, si esta actividad se desarrolla en España, será indiferente donde se encuentren los activos. Aunque la actividad principal en parte se desarrolle fuera de nuestro territorio, si los activos necesarios y vinculados a dicha actividad de modo directo o indirecto se encuentran en España, deberá considerarse también residente en nuestro país, con independencia del montante cuantitativo respecto del valor total del activo registrado en el Balance de la entidad. A esto hay que añadir que únicamente se tendrá en cuenta como elemento definidor de la residencia el mayor valor de los activos que se encuentren en nuestro territorio, cuando no tenga una actividad económica principal reconocida en la jurisdicción no cooperativa o en otro lugar fuera de España.

²² A efectos de IVA, el art. 9, 1º c) LIVA establece unos porcentajes para delimitar las actividades accesorias de las principales, en relación con los sectores diferenciados de la actividad.

²³ DGT 1707-02, 11/11/2002.

Por último, debemos mencionar que la dificultad de determinar la residencia de las entidades que desarrollan economía digital no es exclusiva de las que radican en jurisdicciones no cooperativas, pero sí es cierto que un número significativo de éstas recurren a estos lugares de ubicación por razones obvias. Con la finalidad de obtener la tributación de los beneficios donde las empresas llevan a cabo una interacción significativa mediante canales digitales, aunque no tengan presencia física en dicha jurisdicción, la UE ha dictado la Recomendación de la Comisión de 21 de marzo de 2018 relacionada con la imposición de sociedades con presencia digital significativa en la que se define el concepto de plataforma digital gravable en base a criterios cuantitativos²⁴: el total de ingresos que puede obtener la empresa que se trate por prestar servicios digitales (7 millones de euros), el número de usuarios situados en la jurisdicción (100.000 usuarios) y el número de contratos que hayan suscrito usuarios situados en la Jurisdicción (100.000 €). Aunque estas reglas persiguen modificar el concepto de establecimiento permanente a efectos del IRNR²⁵, consideramos que se podrían adoptar criterios similares para determinar si la principal actividad de una entidad de servicios digitales o de cualquier otra naturaleza se desarrolla en España. De este modo, se tendría en cuenta el importe de los ingresos obtenidos en nuestro territorio respecto del total mundial obtenido en el ejercicio y, si los usuarios o suscriptores de los contratos son residentes en España, respecto de la totalidad de sus clientes o número de contratos.

Para acabar esta introducción, hay que recordar, en el caso de pérdida de la residencia fiscal en España, la aplicación de lo dispuesto en los arts. 19.1 y 27.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Por aplicación del art. 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad que traslada su residencia deberá integrar, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período

²⁴ ÁLAMO CERRILLO, R: “Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases imponibles”. *Revista Quincena Fiscal* nº 13, 2018 (BIB 2018\10227), página 12.

²⁵ FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Efectos de un principio de justicia tributaria universal: evolución del establecimiento permanente a la presencia digital significativa en el marco de la economía colaborativa y social” (BIB 2018\12268), en la obra *Fiscalidad de la Colaboración Social*, Editorial Aranzadi (BIB 2018\12142), página 15.

impositivo que concluya con ocasión de dicho traslado, la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que no quedan afectos a un establecimiento permanente en España²⁶.

En relación con lo anterior, si una sociedad constituida conforme a las leyes españolas, y por tanto, residente en España, posteriormente decide trasladar su domicilio social y la dirección efectiva de sus negocios a una jurisdicción no cooperativa, habrá que determinar hasta que momento tendrá la condición de residente en España, para lo que deberemos acudir a la legislación mercantil²⁷. Así, en la medida en que la inscripción de la sociedad consultante sea cancelada del Registro Mercantil español, la sociedad se inscriba en el Registro Mercantil del Estado de destino y quede sometida a la legislación mercantil de dicho territorio, tras adaptarse a la correspondiente forma societaria, se producirá un cambio en la “*lex societatis*” aplicable a la sociedad que se traslada, y con ello, la pérdida de toda conexión con el ordenamiento jurídico español (incluido el cierre de la hoja registral de la entidad consultante en el Registro Mercantil español), de manera que debe entenderse que deja de ser una entidad constituida conforme a la legislación española, perdiendo, por tanto, su condición de residente fiscal en territorio español. Además, la pérdida de la residencia fiscal en España, determinará la finalización del período impositivo del IS (arts. 26.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades), con la correspondiente liquidación en la que se incluirá en la base imponible lo dispuesto respecto al impuesto de salida sobre la plusvalía latente de sus activos (art. 19.1 Ley del Impuesto sobre Sociedades)²⁸.

²⁶ Como novedad, la Ley 11/2021 dispone que, cuando el traslado de los activos se realice a un país de la UE con el que exista un acuerdo de asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios equivalente al establecido en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, se podrá optar por el fraccionamiento de un 20% anual del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación del *exit tax*.

²⁷ Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles: Artículo 93.1, 102 y 103.

²⁸ DGT CV V0591-14, 06/03/2014, V1555-12 18/07/2012, V2137-13 27/06/2013. Además, el traslado a España del domicilio social de un grupo de sociedades no residentes está exento en virtud de lo dispuesto en el art. 45.I.B.11 del TRLITPAJD.

También en virtud del art. 19, 1 Ley del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia del traslado, procede la tributación por la plusvalía latente sobre participaciones en entidades no residentes, sobre la que se podrá aplicar la exención del art. 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando se cumplan los requisitos previstos respecto de la participación mínima tanto en participación directa como indirecta, durante todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación²⁹. Una vez producido el cambio de residencia, la sociedad residente en la jurisdicción no cooperativa será contribuyente del IRNR por las rentas obtenidas en España.

Al contrario, si una entidad constituida en una jurisdicción no cooperativa traslada su domicilio social a España y adapta sus estatutos sociales a nuestra legislación mercantil, pasará a tener la condición de entidad residente en territorio español y adquirirá condición de sujeto --de residencia del extranjero al territorio español no determina por sí mismo la generación de rentas a efectos de su integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En esta línea, el traslado de residencia de dicha sociedad a territorio español no determina la conclusión de un período impositivo puesto que no se dan las condiciones exigidas al efecto, por lo que tributará por todas las rentas obtenidas en el ejercicio corriente por el Impuesto sobre Sociedades y no por el IRNR³⁰.

²⁹ DGT CV V0591-14, 06/03/2014.

³⁰ Para que se produzca la conclusión de un período impositivo se requiere una transformación de la forma jurídica de la sociedad y, además, que como consecuencia de ello se pase de estar sujeta al Impuesto sobre Sociedades a estar no sujeta o bien sujeta a otro tipo de gravamen o régimen tributario especial respecto del que tenían con anterioridad. Por tanto, “sin entrar a valorar si aquella actuación puede entenderse como una transformación de su forma jurídica, en la misma no se manifiesta la segunda circunstancia, dado que la sociedad gibraltareña pasa de una situación de no sujeción al Impuesto sobre Sociedades a estar sujeta al mismo”. DGT V0092-08, 17/01/2008.

2. ACTIVIDAD EMPRESARIAL EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS: RENTA GRAVABLE EN LA BASE IMPONIBLE

A efectos de determinar las normas antiabuso aplicables en planificación fiscal internacional, hay que tener presente la distinción entre³¹:

- La planificación fiscal en materia de actividades productivas, en las que existe poco margen de maniobra para el diseño de estrategias fiscales. Aunque se tengan en cuenta a la hora de la toma de decisiones, son otros los factores determinantes (legales, laborales, socio-económicos, aduaneros, etc.) en la decisión empresarial, lo que, en el ámbito tributario, se traducirá en cuestiones relativas a la aplicación de precios de transferencia.
- La planificación en materia financiera, de intangibles, sociedades holding, etc., en las que las razones fiscales suelen ser determinantes y las cuestiones que se plantean exceden del ámbito de los precios de transferencia. Esto significa que es este segundo marco en el que la planificación fiscal internacional puede resultar más operativa y también en el que existe más riesgo, propensión o facilidad de traspasar la frontera de la legítima economía de opción e incurrir en el abuso del Derecho, haciendo de la ventaja fiscal el objetivo de esquemas más agresivos, acreedores de la calificación de fraude de ley, por lo que son esenciales la exigencia de concretos medios de prueba que acrediten las razones económicas o empresariales que sirvan de fundamento a la operación.

Cuando la actividad empresarial se desarrolla en una jurisdicción no cooperativa, el resultado empresarial procederá de:

- a) Desarrollar directamente en dichas jurisdicciones no cooperativas una actividad económica completa, es decir, realizar operaciones de ventas o prestaciones de servicios en dicho país bajo demanda, bien de personas residentes o no residentes.
- b) Desarrollar una actividad económica a través de un establecimiento permanente en dicho lugar. Si se abre un establecimien-

³¹ Resolución TEAC 25/06/2009 (00656/2007/00/00).

to permanente en una jurisdicción no cooperativa, como las rentas obtenidas por éste se integran en la base imponible de la sede central residente en España, no se producirá una erosión de bases, salvo que sea vía de entrada de gastos ficticios.

En ambos casos, el resultado se calculará por la diferencia entre los ingresos obtenidos y los gastos vinculados a tal operación, cuya cuantificación procedemos a analizar.

2.1. Ingresos obtenidos en jurisdicciones no cooperativas

La obtención de ingresos empresariales procedente del extranjero por una entidad residente en territorio español se comprende dentro de la actividad de exportación de la empresa. No existe una definición legal de actividad exportadora, siendo su elemento esencial el tráfico transfronterizo de bienes y servicios, en cuyo concepto se integra la totalidad de ventas al exterior, incluidos también los bienes y servicios que, aunque no tengan su origen o fabricación en España, forman parte de una actividad que implica aportación a la riqueza nacional³².

La tónica general del Impuesto sobre Sociedades es no establecer limitación a la consideración de ingresos a incluir en la base imponible. Sin embargo, cuando estos ingresos proceden de jurisdicciones no cooperativas, surge el riesgo de que se utilicen estas operaciones para trasladar ingresos de otras entidades con la finalidad erosionar bases imponibles, para lo que se disponen dos medidas de precaución para evitar el fraude fiscal. La primera de ellas, está referida a la valoración de las operaciones. La segunda, viene a garantizar que las rentas declaradas como obtenidas en la jurisdicción no cooperativa son reales y no son el fruto de una operación internacional que esconda el traslado de una base imponible de una jurisdicción a otra más ventajosa.

³² La compraventa internacional de mercancías, es decir, bienes muebles objeto de comercio, se rige por las normas contenidas en la Convención de las Naciones Unidas sobre esta materia, normas que han pasado a formar parte del ordenamiento jurídico español. Para la delimitación del campo de aplicación de las normas de este convenio no se tiene en cuenta ni la naturaleza civil o mercantil de la compraventa ni la nacionalidad de los empresarios, sino el lugar. Su regulación no se aplica a las ventas a los consumidores, las judiciales y las relativas a valores, buques y electricidad.

El art. 19.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone, como regla de valoración, el valor de mercado para todas las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas. Al tratarse de una regla de valoración, se trata de una presunción *iuris et de iure* que no admite prueba en contrario.

Esta regla de valoración del art. 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades puede entrar en conflicto con la aplicación de norma de valoración para operaciones vinculadas prevista en el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando la renta sea resultado de las ventas de una sociedad a su filial residente o entre entidades vinculadas en un territorio considerado como jurisdicción no cooperativa. Si bien es cierto que, aunque ambas normas se refieren al valor de mercado, ha de valorarse la operación con arreglo a lo dispuesto en el art. 19.2, en virtud del principio de especialidad, por el que la norma especial prevalece frente a la general pese a que, el art. 18 también exija valorar a valor de mercado todas las operaciones realizadas entre partes vinculadas³³.

Sin perjuicio de lo anterior, la regla de valoración contenida en el art. 19.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige la aplicación de las obligaciones de documentación, previstas en el art. 18.3 Ley del Impuesto sobre Sociedades y desarrolladas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, para controlar la aplicación de esta regla de valoración y la realidad de estas operaciones se imponen las mismas obligaciones de información previstas para las operaciones vinculadas³⁴. A su vez, a la hora de determinar el tipo de documentación exigida para las obligaciones vinculadas, se excluye de la posibilidad de cumplir con el contenido simplificado de la documentación si se trata de operaciones realizadas en jurisdicciones no cooperativas³⁵. En el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, respecto

³³ DGT CV V1923-11, de 04/08/2011.

³⁴ Artículo 19.2 Ley del Impuesto sobre Sociedades: "(...) Quienes realicen las operaciones señaladas en el párrafo anterior estarán sujetos a la obligación de documentación a que se refiere el art. 18.3 de esta Ley con las especialidades que reglamentariamente se establezcan".

³⁵ Artículo 18 Ley del Impuesto sobre Sociedades. Operaciones vinculadas.

"3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de

del contenido simplificado de la documentación específica aplicable a las entidades de reducida dimensión no se les exige de incorporar el análisis de comparabilidad si se trata de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas.

Por último, comúnmente se ha asociado paraíso fiscal a nula tributación, pero no tiene porqué ser así. Entre los criterios establecidos por La Ley 11/2021 para declarar una jurisdicción no cooperativa se encuentra el que aplique una “baja tributación”³⁶, de modo que, si la renta obtenida en el extranjero hubiera sido igualmente gravada en el Estado de la fuente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades aplicable en España³⁷, la entidad podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional regulada en

proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el art. 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a (...) 3º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales”.

En 2017 se aprobó el nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales. Esta información, que tradicionalmente se venía informando en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades, se trasladó a esta nueva declaración, que amplía los supuestos de operaciones que deben ser informadas. En relación con las operaciones en paraísos fiscales, se han de declarar todo tipo de operaciones, incluidas las operaciones societarias. *Vid.* MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “Información sobre operaciones vinculadas: el nuevo modelo 232”, *Revista Quincena Fiscal* nº 22, 2017 (BIB 2017\43396), página 5.

³⁶ Se define baja tributación cuando, en el país o territorio de que se trate, se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR (DA 1ª Ley 36/2006, nueva redacción dada por la Ley 11/2021).

³⁷ Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o

el art. 31 del Ley del Impuesto sobre Sociedades, si no hay suscrito un Tratado que la corrija³⁸.

2.1.1. Exención de rentas obtenidas por establecimientos permanentes situados en jurisdicciones no cooperativas

La Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé dos exenciones para eliminar la doble imposición internacional, la del art. 21, aplicable sobre dividendos, incluidos los obtenidos en el extranjero o por las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones, y la del art. 22, donde se prevé la exención de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente en el extranjero, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos establecidos.

El art. 22 dispone que estarán exentas las rentas positivas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en el extranjero, cuando el mismo haya tributado por un impuesto de naturaleza análoga al IS de, al menos, un 10% en el ejercicio en el que se obtuvieron los beneficios. Al mismo tiempo, no se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas a través de un establecimiento permanente situado en el extranjero, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

En la redacción del art. 22 no se recoge referencia expresa a los establecimientos permanentes en jurisdicciones no cooperativas, pero la exclusión de la aplicación de esta exención viene por la remisión que se realiza a las condiciones exigidas en el art. 21. Como se mostrará más adelante, en el art. 21.1, aun cuando se cumplan los requisitos establecidos, se excluye de aplicación siempre que la entidad radique en una jurisdicción no cooperativa, por lo que es extensible a los establecimientos permanentes situados allí. Esto implica que todas las rentas obtenidas y gastos producidos por un establecimiento permanente situado en una jurisdicción no cooperativa deberán integrarse en la base imponible de la sede central y someterse a tributación en

cualquier otro elemento indiciario de esta (DA 1ª Ley 36/2006, nueva redacción dada por la Ley 11/2021).

³⁸ DGT V0467-10, 12/03/2010; DGT V2586-11 28/10/2011.

España aplicando todas las disposiciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades.

En resumen, están exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes cuando se cumplan los siguientes requisitos: No residir en una jurisdicción no cooperativa, salvo que se encuentre en la UE y se acrediten motivos económicos válidos³⁹. El segundo requisito, es que haya contribuido con un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades con un mínimo del 10%. A este respecto, en Gibraltar se dispone que los beneficios obtenidos por la empresa gibraltareña estarían sometidos a un tipo impositivo del 8%, lo que le excluiría de aplicación de la exención.

No obstante, si se produce un gravamen de al menos el 10%, podrán aplicar la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, dada la baja tributación que suele caracterizar a las jurisdicciones no cooperativas, ésta se aplicará en pocos casos.

2.1.2. Reducción sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles

El art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone una reducción en la base imponible de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, el denominado internacionalmente *patent box*.

Para aplicar esta reducción es necesario que se cumplan una serie de requisitos, tanto de carácter contractual, como contable y registral. Sin embargo, para el tema que nos ocupa, sólo nos afecta el requisito referido al cesionario o persona que contrata el uso del activo intangible y satisface la renta a la entidad residente en España. Es preceptivo

³⁹ Cuando se hace referencia a la UE se incluyen aquellos territorios que pertenecen al Espacio Económico Europeo (EEE). El EEE fue creado en 1994 para ampliar las disposiciones de la Unión sobre el mercado interior a los países de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC). Con la Ley 11/2021 y el *brexít*, las jurisdicciones no cooperativas de la UE reconocidas en la actualidad por España serían Chipre y Malta; mientras que Liechtenstein pertenece al EEE. Por tanto, queda fuera de esta disposición, aunque se encuentra en territorio europeo, Mónaco.

que utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica pero, en cualquier caso, no puede residir en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en la UE, realice actividades económicas y se acrediten motivos económicos válidos. Esta excepción a la regla únicamente se aplica a las jurisdicciones no cooperativas situadas en la UE y en el EEE.

2.2. *Gastos deducibles*

La actividad económica exportadora que se puede desarrollar con entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas puede consistir en entrega de bienes o prestaciones de servicios. En el caso de las adquisiciones o entregas de bienes, dado que es más fácil seguir la trazabilidad de la operación en cuanto que la mayoría de los casos tiene un componente material, no se establecen limitaciones para la deducibilidad de los gastos asociados a estas transacciones. En cambio, con las prestaciones de servicios, su carácter intangible pone en alerta ante posibles casos de fraude por minoración de la base imponible mediante gastos ficticios.

A efectos de la determinación de los gastos deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el concepto de gasto deducible, en especial del componente de “rendimientos netos derivados de las explotaciones económicas”, ha sido siempre de difícil delimitación en los casos concretos, pues, no en vano, es un concepto jurídico indeterminado. En un primer momento, se identificaba gasto deducible con gasto necesario. La interpretación jurídica del concepto de gasto necesario, parte en primer lugar del sentido gramatical de este adjetivo, según el Diccionario de la Real Academia Española: “1. Que precisa, forzosa o inevitablemente ha de ser o suceder. 2. Dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo. 3. Que es menester indispensablemente, o hace falta para un fin”. Junto a este concepto, se exigían criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., lo que llevaba a negar la consideración de gastos necesarios aquellos que carecían la consideración de gastos convenientes, oportunos o acertados.

Sin embargo, tras una larga evolución, la relación entre gasto necesario y gasto fiscalmente deducible fue resuelta por la Ley 43/1995, de

27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de “gasto contable”, que tiene su fundamento en aquél que se realiza para obtener los ingresos, en suma, el beneficio⁴⁰. En consecuencia, únicamente tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades aquellos gastos contables que correspondan a operaciones reales, estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén debidamente contabilizados, hayan sido imputados temporalmente con arreglo a devengo y estén debidamente justificados.

Quando una actividad económica es realizada en una jurisdicción no cooperativa, para calcular la renta neta resultante se adopta la regulación restrictiva de los gastos deducibles del art. 15.g) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades expresamente imposibilita que “Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”.

En primer lugar, la regla general es la no admisión del gasto que tenga su origen en operaciones habidas con sociedades residentes en jurisdicciones no cooperativas, es decir, se establece una presunción *iuris tantum* de que el gasto no se ha producido realmente⁴¹.

La razón de la negación de gastos deducibles se fundamenta en la falta de colaboración y opacidad que ofrecen los países y territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas con el resto de las administraciones tributarias en relación con las operaciones, personas y entidades que actúan en los mismos, por lo que no basta con aportar documentación justificativa, sino que además hay que demostrar la existencia de una organización empresarial y la realidad de los ser-

⁴⁰ Vid. Sentencia TS de 26 diciembre 2003, RJ\2005\2571. Se trata de una muy interesante sentencia en relación con el gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que expone con detalle, través de la doctrina jurisprudencial de la evolución del concepto de gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades.

⁴¹ No es deducible el gasto pagado a través de una cuenta en entidad en paraíso fiscal si no se demuestra la efectividad del servicio que se paga, que se prestó el servicio y de que se aplicó a la actividad (TS 19-1-11).

vicios prestados⁴², sin que se pueda pensar que en el caso de tratarse de una prestación de servicios, ésta pueda no dejar rastro, o bien que está justificada simplemente porque exista una relación comercial continuada entre dos empresas⁴³. Por tanto, si la sociedad a la que se le presta el servicio no tiene ninguna vinculación, directa o indirecta, con la prestadora y se demuestra la realidad de los pagos, posiblemente sea aceptada su validez. La situación se complica si la entidad residente en la jurisdicción no cooperativa es una entidad vinculada, puesto que se rechaza como motivo económico válido que justifique la externalización de los servicios que constituyen la propia actividad empresarial de la entidad y, por tanto, se conviertan en gasto deducible, si tienen carácter superfluo o excesivo y además se prestan por una entidad vinculada, ya que generan el traslado de bases imponibles de una sociedad a otra⁴⁴.

⁴² Sentencia AN de 21 de diciembre de 2005: Se “(...) requirió a la entidad que aportara todos los antecedentes que permitieran identificar la naturaleza de los servicios recibidos, las personas que los efectuaron o la organización empresarial que prestó aquellos servicios.

Los únicos documentos aportados fueron los indicados del contrato y facturas de los pagos.

En definitiva, la parte recurrente no ha probado, hasta el momento, la realidad de los servicios prestados y, por tanto, los pagos efectuados no pueden tener la consideración de gastos deducibles”.

(...) “Porque ciertamente nadie ha discutido la existencia del contrato, de las facturas, de los pagos, ni de la existencia de MARSWELL. Lo que se discute, y a la parte recurrente incumbe probar, es la realidad de los servicios que se dice remunerar, porque si no hay servicios prestados, los pagos efectuados no son gastos fiscalmente deducibles, puesto que no existe el elemento de la necesidad del gasto para la obtención del ingreso por la sociedad recurrente”.

⁴³ Sentencia TS de 11 de marzo de 2013: “La factura no contiene una descripción detallada de los servicios prestados, limitándose a indicar que el concepto facturado es el de «servicios de consultoría», sin que se haya acreditado adecuadamente la efectiva prestación del servicio. Frente a ello, considera la Sala que el hecho de que se trate de servicios de «consultoría» no implica que no dejen «rastro» alguno que pueda ser revelador de su existencia, habiendo podido la parte solicitar la práctica de prueba testifical por el representante de la sociedad que prestó los servicios a fin de advenir la existencia de los mismos, su contenido, periodo etc.”.

⁴⁴ Sentencia TS de 4 de marzo de 2013: “Por lo demás, pretender que se retribuyan gestiones o asesoramientos que constituyen la sustancia misma de la actividad empresarial de la entidad es absurdo desde un punto de vista económico, esto es, un gasto puramente excesivo y superfluo, si no fuera por el sentido que le da el

En segundo lugar, la operación podrá ser realizada directa o indirectamente con personas o entidades residentes en la jurisdicción no cooperativa. Se trata, pues, de gastos de servicios vinculados a una operación de comercio internacional, pero no obligatoriamente realizada en la jurisdicción no cooperativa⁴⁵, ya que basta que se paguen a través de personas residentes en jurisdicciones no cooperativas⁴⁶.

La extensión de la limitación abarca aquellas operaciones mediante sociedades interpuestas, las cuales no desarrollan actividad economi-

hecho de que las beneficiarias de esos generosos pagos son empresas vinculadas a la recurrente, a las que de ese modo se reenvían beneficios para obtener de modo ficticio la deducción de ciertos gastos, cuyas cuantías pueden perfectamente establecerse a voluntad entre una y otra parte contractual, unidas por una previa relación de vinculación ajena al mercado, lo que podría dar lugar a su ajuste, como operaciones vinculadas, si no fuera porque la Inspección, acertadamente a nuestro juicio, se detiene en un estadio previo, cual es el de la firme sospecha, que esta Sala comparte, de que los servicios no han existido en modo alguno y, de haberlo sido, no constan acreditados, ni en su más mínimo detalle ni en su cuantía, en las facturas ni en el supuesto contrato privado, cuya fecha no puede tenerse irrefutablemente por cierta, dada su naturaleza de documento privado que no ha sido exteriorizado de alguna de las formas a que se refiere el art. 1227 del Código Civil. Por lo demás, tampoco de dicho documento se deriva el modo y cuantía con que fijar esas supuestas comisiones, otorgadas sin relación alguna con el principal de la obra respecto del cual se calcularía como porcentaje”.

- ⁴⁵ DGT 0890-98, 26/05/1998: Sociedad residente en España contrata con una compañía residente en Liechtenstein el envío de materias primas a este territorio para su transformación y posterior reenvío a la compañía española para la incorporación a su proceso productivo. En consecuencia, Las cantidades percibidas por la compañía residente en Liechtenstein por los servicios prestados a la sociedad española han de considerarse rentas producidas en territorio español, tales prestaciones de servicios son utilizadas en territorio español, puesto que el objetivo final del proceso de transformación contratado es la incorporación de la materia prima transformada al proceso productivo de la compañía española. En este caso no daría lugar a duda en la deducibilidad de los gastos incurridos por prestación de servicio por parte de la entidad residente en territorio español ya que tributarían los ingresos en España, aunque sean obtenidos por una entidad residente en un paraíso fiscal. En el mismo sentido, DGT V1530-14 11/06/2014.
- ⁴⁶ V2534-13 29/07/2013: los gastos de comisión soportados y satisfechos por la entidad consultante a la empresa radicada en las Islas Vírgenes Británicas serán fiscalmente deducibles en la medida en que se cumplan las condiciones legalmente establecidas en los términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación, siempre que la entidad consultante pruebe que dichos gastos se corresponden con una operación o transacción efectivamente realizada.

ca alguna, sino que actúan como sociedades pantalla de las residentes en jurisdicciones no cooperativas. La sentencia AN de 22 de mayo de 2014 se ocupa de un caso de servicio realizado indirectamente: Una entidad residente en un paraíso fiscal es titular del derecho de explotación de una marca. A su vez, una entidad española realiza el pago por el uso de dicha marca a una entidad holandesa cesionaria del derecho de explotación de la marca. En consecuencia, la AN considera no deducibles dichos pagos, por cuanto se han desarrollado de modo indirecto con personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

En tercer lugar, se le exige al sujeto pasivo la carga de la prueba no sólo del gasto, sino de la efectividad de la transacción realizada. Es decir, no basta la simple apariencia o formalidad de la operación, también es preciso acreditar la realidad y necesidad de la misma en orden a la obtención del rendimiento en función de la actividad y objeto social.

Así las cosas, lo esencial, en cuanto que enerva la sombra de la duda de fraude fiscal, es la prueba del contribuyente de que el gasto devengado ha respondido a una operación o transacción efectivamente realizada. En el IS, para la deducción de los gastos hay que acreditar la realidad de la operación generadora del gasto por cualquier medio de prueba admitido en derecho, para lo que se aplican las normas sobre medios y valoración de la prueba contenidas en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, teniendo como principio esta materia la libre apreciación de la misma, y correspondiendo a los órganos de la Administración tributaria primero y a los Tribunales de Justicia después decidir en cada caso cuáles son los medios que acreditan la realidad de la operación.

La carga de la prueba corresponde a la sociedad residente que soporta el gasto, es decir, la finalidad de la transacción y la racionalidad de los medios elegidos para llevarse a cabo deben ser analizados de acuerdo con la realidad comercial del sector en el que dicha transacción sea enmarcada⁴⁷. Pero una vez acreditada la realidad y efectividad de la operación realizada para que el gasto sea deducible, hay

⁴⁷ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: ¿La competencia fiscal desleal vs. las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda?, *Revista Quincena Fiscal* nº 8, 2018. BIB 2018\8443, página 5.

que probar el gasto incurrido tanto desde el punto de vista de realidad del gasto, como con los documentos formales que lo avalen. En consecuencia, será en el curso de los procedimientos tributarios que procedan, cuando se determine el valor de los documentos⁴⁸.

Además, para probar la efectiva realización de un servicio no se puede recurrir a la prueba pericial, ya que valorar no es probar. La prueba pericial, en el modo que la regulan los arts. 337 y ss. de la LEC, requiere que se valoren hechos o circunstancias relevantes previamente existentes, valoración que requiere conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos. En base a lo anterior, el TS en la Sentencia de 4 de marzo de 2013 rechaza participación de un perito para probar una prestación de servicios dado que “la cuestión esencial no es la de valorar hechos, ni circunstancias relevantes, sino otro aspecto que también cae en la órbita del art. 337 de la LEC y que consiste en «adquirir certeza sobre los hechos»”. Por tanto, la participación del perito en estos supuestos tendrá la consideración de testifical, careciendo de carácter probatorio⁴⁹. Igualmente, se puede recurrir a los clientes como prueba testifical, pero no será tampoco una prueba absoluta, ya que ha de acompañarse de otros elementos

⁴⁸ Sentencia AN de 21 diciembre de 2005: En el supuesto analizado, la entidad recurrente suscribe un contrato para la prestación de determinados servicios con una sociedad que tiene fijada su residencia fiscal en Jersey, territorio considerado como paraíso fiscal. Se niega el carácter deducible de los pagos efectuados a dicha entidad, al no considerar suficientemente acreditada por la entidad residente la efectividad de los servicios recibidos.

No obstante, el sujeto pasivo puede, tal y como señala el TS, conseguir que tales servicios sean deducibles si demuestra que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

⁴⁹ Sentencia TS de 4 de marzo de 2013: “(...) en modo alguno se ha acreditado la realidad de los servicios facturados, sin que el peculiar dictamen pericial seguido en los autos del recurso a que antes se hizo alusión, sustanciado ante la Sección 6ª de esta Sala e incorporado a este recurso, nos mueva a variar la opinión, toda vez que el perito, por razón de la ciencia que aporta, está capacitado para examinar las cuentas y documentos de la sociedad y emitir una opinión más o menos compartible sobre su abstracta necesidad, pero lo que no puede es adivinar que un servicio se efectuó o no en la realidad, y menos aun cuando tal afirmación, que es testifical y no pericial, se formula por referencia a lo que le han señalado los socios de la empresa con los que no tiene inconveniente en reconocer el perito que se ha puesto en contacto. Con esta vehemente sospecha de la falta de imparcialidad del perito, huelga toda otra consideración al respecto (...)”.

que la respalden y en cuanto que la operación que produce el gasto quede documentada fehacientemente.

Dentro de los medios de prueba encontramos la factura, pero esto no significa que baste por sí misma, sino que ha de cumplir los requisitos legales exigidos. El Reglamento sobre facturación de 2012, entre otros, impone el requisito de descripción de las operaciones de forma precisa, concreta e individualizada y, en el caso de tratarse de servicios, estos tienen que estar en consonancia con el contrato de prestación de servicios y con los anexos de este⁵⁰. No obstante, las facturas constituyen un medio de prueba de primer nivel, pero no el único ni el suficiente en todos los casos, por las razones siguientes:

En primer lugar, para la justificación de la prestación de un servicio, la factura completa nunca es suficiente, exigiéndose al sujeto pasivo un plus probatorio, consistente en acreditar en todo caso la recepción del servicio y su aplicación al proceso productivo⁵¹.

En segundo lugar, para justificar el gasto, no basta la factura, sino que esta ha de ser analizada junto con el contrato que le da origen, como documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos⁵².

⁵⁰ La sentencia TS de 8 de noviembre de 2012, recurso de casación 679/09, rechaza la factura como medio de prueba dado que los servicios, obras y trabajos no se concretan ni tampoco se individualizan los inmuebles a los que afectan, por lo que la factura conserva intacta su naturaleza genérica e imprecisa sin cumplir el requisito de la descripción de las operaciones.

⁵¹ La Sentencia TS de 3 diciembre 2012 confirma lo dispuesto por la Inspección cuando deniega“(…) el carácter deducible de dichos gastos fundándose en las siguientes razones: a) denominación genérica del concepto facturado como «prestación de servicios»; b) carácter fijo mensual de las facturas, salvo alguna excepción; c) insuficiencia del contrato de 1 de noviembre de 1998 para acreditar la realidad y efectividad de los servicios prestados, que las facturas no concretan; d) la relación de plena vinculación entre las partes contratantes, participada la portuguesa íntegramente por la española”.

⁵² Sentencia TS de 3 diciembre 2012, la cual nos remite a su vez a las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)].

Generalmente, la colaboración entre dos entidades mediante la prestación de servicios se formalizará mediante contratos en los que las partes se comprometen a prestar servicios. Respecto de la validez de un contrato privado como medio de prueba, hay que tener presente que se ha de poder acreditar la fecha y el contenido de éste⁵³. Junto a lo anterior, el contrato debe determinar el modo y cuantía con la que fijar la supuesta retribución del servicio.

Respecto de los gastos deducibles, debemos ocuparnos de un caso particular, las comisiones o pagos por prestación de servicios de puesta en contacto con proveedores con distintas empresas residentes en una jurisdicción no cooperativa. En el mundo del comercio internacional, está presente la exigencia de comisiones y pago de las mismas que se hace a través de sociedades, la mayoría de las veces residentes en jurisdicciones no cooperativas.

La Sentencia del TS de 26 de diciembre de 2003 se ocupa de un caso en el que se ha probado la efectividad del pago un gasto calificado como “comisión”. La duda recae pues, no en su realidad, sino en su naturaleza o no como gasto deducible, porque se trata de una calificación meramente tributaria. En muchas operaciones internacionales es innegable la necesidad del pago de una comisión para poder obtener un contrato, alcanzado por tanto la consideración de gasto necesario, al ser el pago de esta así llamada comisión y de otras parecidas absolutamente preciso para conseguir realizar determinadas operaciones económicas en países extranjeros⁵⁴. Sin embargo, como reconoce la Sentencia TS de 26 de diciembre de 2003, la variedad de estas percepciones es enorme, y van desde la comisión expresa, explícita y no ocultada ni por el receptor ni por el pagador, hasta aquellas que son ocultadas por uno y otro. Se trata de un mundo muy

⁵³ Sentencia TS de 4 de marzo de 2013: “(...) los servicios no han existido en modo alguno y, de haberlo sido, no constan acreditados, ni en su más mínimo detalle ni en su cuantía, en las facturas ni en el supuesto contrato privado, cuya fecha no puede tenerse irrefutablemente por cierta, dada su naturaleza de documento privado que no ha sido exteriorizado de alguna de las formas a que se refiere el art. 1227 del Código Civil”.

⁵⁴ Se trata de una partida que era necesaria, imprescindible, obligada por las circunstancias, y demás sinónimos que podríamos utilizar, y reconocer la realidad de que la entidad tuvo que transigir ante una exigencia económica. Sentencia TS de 26 de diciembre de 2003 (RJ\2005\2571).

complejo de percepciones por intermediación y para la consecución de contratos de muy diversa naturaleza y, en este sentido el TS alaba el realismo y buen sentido de que ha hecho gala la Dirección General de Exportación del Ministerio de Economía y Hacienda, al tutelar y defender los intereses de España, en la línea de fomentar las exportaciones, y proceder a autorizar con sentido práctico e individualmente las operaciones económicas internacionales que en su momento son comunicadas, con sus correspondientes “gabelas”, prescindiendo con sentido común de moralizar o de exigir posturas éticas a entidades extranjeras presenta comisiones de muy diversa consideración. El conocimiento por parte del Ministerio de Hacienda de estas operaciones y su aceptación ha de considerarse pues como elemento validador de las mismas y su consideración de gasto necesario y deducible en el IS⁵⁵.

No obstante, el problema resuelto por la Sentencia TS de 26 de diciembre de 2003, vuelve a tener que revisarse en relación con la introducción como gasto no deducible de los gastos contrarios a la ley (art. 15, f) Ley del Impuesto sobre Sociedades). En esta misma línea interpretativa, cuando la comisión sea declarada y autorizada por los Órganos competentes de ese Ministerio, se debería aceptar como legal. En cualquier caso, la no deducibilidad no vendrá determinada por tener su origen en una jurisdicción no cooperativa, sino por no tener carácter legal.

Por último, hemos de hacer referencia a los gastos deducibles derivados de operaciones híbridas. Se denominan híbridos aquellas entidades o instrumentos financieros que tienen diferente calificación fiscal como consecuencia de la aplicación de distintos ordenamientos jurídicos. Toda calificación de renta exige esencialmente la determinación de la naturaleza jurídica del negocio u operación que pone de manifiesto la capacidad económica que deriva de tal generación de riqueza, sin perjuicio de que la norma tributaria interna emplee calificaciones fiscales autónomas. Aunque para determinar el sentido de los términos debemos acudir a su uso común, cuando concurren dos ordenamientos jurídicos de diferentes Estados, podemos encon-

⁵⁵ En el caso contemplado por la Sentencia TS de 26 de diciembre de 2003, la empresa no ocultó en absoluto al Ministerio de Economía y Hacienda español, que se veía obligada a pagar una comisión, e indicó el Banco al que había de hacer el pago de la misma, y aquel lo autorizó.

trar cambios de calificación de una renta en el Estado de la fuente respecto de la legislación del Estado de residencia, sin que ello altere el régimen fiscal interno aplicable a tal renta, por ejemplo, en el caso de los cánones, rentas profesionales o las rentas de capital⁵⁶.

Para evitar que esta dualidad de calificación pueda dar lugar a supuestos de no imposición, el art. 15.bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades incorpora la negación de que la deducibilidad de los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que no generen un ingreso tenga la consideración de rentas exentas, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas. Esta medida no está expresamente referida a las jurisdicciones no cooperativas, pero consideramos importante tenerla presente, puesto que puede ser de aplicación en operaciones allí realizadas.

La diferencia de la exclusión de deducibilidad de los gastos asociadas a rentas híbridas con la limitación de la deducibilidad de los gastos prevista en el art. 15, g) de la Ley está en que, en este último caso, es posible que el sujeto pasivo pruebe que la operación es efectiva y la realidad del gasto asociado. Sin embargo, no tendrá carácter deducible cuando el ingreso o renta que lo justifica no ha sido objeto de tributación en el Estado de la fuente, en este caso la jurisdicción no cooperativa, por el juego de la doble calificación jurídica de la operación. Otra diferencia importante es que se exige que se trate de operaciones entre personas vinculadas para que sea de aplicación el art. 15.bis, requisito no exigido en el art. 15 g) de la Ley.

A modo de conclusión, debemos pues tener presente que si una empresa residente con actividad comercial mundial firma contratos relativos a prestación de servicios con distintas empresas residentes en una jurisdicción no cooperativa, la empresa española deberá tener en cuenta lo siguiente⁵⁷:

- Los ingresos que obtenga el contribuyente por las operaciones realizadas a través de las entidades intermediarias residentes

⁵⁶ Como ejemplo de los problemas de tributación derivados de la calificación de instrumentos híbridos, remito a mi trabajo: GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: “Aproximación a la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos por España”, Fórum Fiscal nº 219, 2016. La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Editorial Wolters Kluwer, páginas. 24 y 25.

⁵⁷ DGT V2589-12 de 28/12/2012, V2948-11 de 19/12/2011.

en la jurisdicción no cooperativa, formarán parte del resultado contable del ejercicio y, por ende, de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades español.

- Los gastos serán deducibles en la media que pruebe que dicho gasto se corresponde con una operación o transacción efectivamente realizada, y hayan sido contabilizados conforme a lo previsto el art. 11,3 del Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tratándose de operaciones que den lugar a gastos en sede de la entidad contribuyente resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 15.g) del Ley del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual deberá acreditar la realidad de las operaciones efectuadas. En cualquier caso, la validez de los medios de prueba presentados, en los términos establecidos en los arts. 105 y 106 de la LGT, será valorada, en su caso, por los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.
- Todas las operaciones realizadas con las entidades intermedias, residentes en la jurisdicción no cooperativa, deberán ser valoradas por su valor de mercado, en virtud el art. 19,2 Ley del Impuesto sobre Sociedades y les serán de aplicación de las obligaciones de documentación, previstas en el art. 18,3 Ley del Impuesto sobre Sociedades y desarrolladas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Finalmente, en caso de que la renta obtenida en el extranjero hubiera sido igualmente gravada en el Estado de la fuente, la entidad podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional regulada en el art. 31 del Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3. INVERSIONES EMPRESARIALES EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

3.1. *Inversiones efectivas en jurisdicciones no cooperativas*

La empresa puede realizar directamente inversiones en una jurisdicción no cooperativa en activos allí situados, bienes inmuebles o muebles.

La inversión en bienes inmuebles no es habitual, ya que los países donde radican las jurisdicciones no cooperativas suelen tener como característica lo reducido de su territorio y, como consecuencia de lo anterior, la oferta es pequeña, los precios al alza y una rentabilidad incierta, por lo que no se trata de un destino habitual de inversión. Además, en caso de que la inversión se realice, dadas las características de los bienes inmuebles no se suelen plantear dudas sobre su realización y, por tanto, sobre su tributación.

Otra situación distinta es la que plantean los instrumentos de inversión financiera, tales como bonos, obligaciones y demás activos financieros. Cuando se trata de activos financieros de rendimiento explícito, los intereses no soportan la doble imposición económica, es decir, no tributan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor. Además, el impuesto correspondiente a los intereses de bonos, de obligaciones o de préstamos se exige normalmente por retención en el momento de su pago. Este procedimiento se emplea de ordinario por razones de orden práctico, pudiendo considerarse el pago en la fuente como un pago a cuenta del impuesto al que está sujeto el beneficiario por la totalidad de sus rentas o beneficios. Si este reside en el país que efectúa la retención en la fuente, las disposiciones internas prevén medidas para evitar la doble imposición que se produce en su perjuicio. Pero el problema es distinto cuando es residente de otro país, produciéndose una doble imposición jurídica que tiende a perjudicar el movimiento de capitales y el desarrollo de las inversiones internacionales.

3.2. Inversiones en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas: Dividendos y ganancias patrimoniales

La forma más común de inversión en jurisdicciones no cooperativas es la adquisición de acciones o participaciones de una sociedad residente en dicho país. En este caso, los problemas tributarios son muchos y no sólo derivados de la tributación de los dividendos o rentas procedentes de la transmisión de las acciones, ya que también la entidad en la que se invierte puede tener el papel de sociedad pantalla como parte de una estructura societaria dirigida al fraude fiscal, por lo que habrá que justificar la función que desempeña dentro de la estructura de inversión a la que se incorpora y si se incardina con un

papel activo, directo o indirecto, dentro de la actividad empresarial de la sociedad inversora. Nos estamos refiriendo a supuestos de fraude que se pueden generar en el marco de comercio internacional, pero también en grupos de sociedades, operaciones de reestructuración societaria, instituciones de inversión y de transparencia fiscal internacional. No obstante, estos casos particulares son objeto de estudio en otro capítulo de esta monografía por lo que vamos a obviar su análisis, remitiéndonos a dicho trabajo⁵⁸. De esta forma, evitamos entrar en el estudio de los regímenes especiales del IS, pero si debemos abordar un aspecto regulado en el régimen general del impuesto en relación con los beneficios generados por dichas sociedades cuando reviertan a la empresa española mediante dividendos o reparto de beneficios.

El art. 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, cuando se cumplan los requisitos de participación y tiempo de tenencia del capital. Como no se exige un test de actividad económica, se podrá aplicar también a los dividendos procedentes de sociedades patrimoniales. Sin embargo, el art. 21.9 de la Ley dispone que no se podrá aplicar la exención dividendos y rentas procedentes de la transmisión de participaciones cuando procedan de entidades que radiquen en jurisdicciones no cooperativas. La justificación de esta exclusión es clara ya que, al tratarse de una medida para evitar la doble imposición, no tiene sentido su aplicación si no se ha producido gravamen en el país de la fuente o si no es posible confirmar con seguridad la imposición del mismo.

⁵⁸ Este trabajo se va a centrar en el estudio del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014. Sin embargo, es importante tener presente que se disponen regulaciones concretas referidas a jurisdicciones no cooperativas en los regímenes especiales de Entidades de capital-riesgo (art. 50 Ley del Impuesto sobre Sociedades), Instituciones de Inversión Colectiva (art. 54 Ley del Impuesto sobre Sociedades), Grupo fiscal (art. 58 Ley del Impuesto sobre Sociedades), Régimen fiscal del canje de valores (art. 80), operaciones de fusión y escisión (art. 81 Ley del Impuesto sobre Sociedades) y transparencia fiscal internacional (art. 100 Ley del Impuesto sobre Sociedades). Nos remitimos a los Capítulos VII y IX de esta obra para el estudio de estas materias.

En relación con lo anterior se dispone una excepción cuando la jurisdicción no cooperativa donde la entidad participada resida se encuentre en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. En definitiva, se aplican las reglas de exención si la entidad reside en UE y es calificada como no cooperativa, siempre que acredite que su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos y realice actividades económicas, lo que implica que están excluidas las entidades patrimoniales.

Ahora bien, la exención tiene efectos diferentes según la participación en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas sea directa o indirecta. En el caso de participación directa, si la entidad reside en una jurisdicción no cooperativa, se excluye el régimen de exención tanto para los dividendos como para las rentas generadas por su transmisión que se integren en la base imponible de las sociedades residentes en España. Cuando en la jurisdicción no cooperativa se tribute por un tipo nominal inferior al 10%, la no aplicación de la exención también vendría dada por este otro requisito. No obstante, aun cuando se cumpliera, la exclusión se produciría también por la residencia en una jurisdicción no cooperativa, ya que se presume que en ningún caso cumple con el requisito de tributación mínima. Esta presunción tiene su fundamento en la que normalmente no habrá un intercambio de información adecuado entre ambas administraciones y, en consecuencia, será imposible para la Administración española comprobar si la tributación de la entidad residente en la jurisdicción no cooperativa es cierta.

Asimismo, la exención va más allá de las rentas generadas por participación directa. Con la finalidad de evitar organizaciones empresariales dirigidas a evitar la imposición, la exclusión de la aplicación de la exención por dividendos y transmisión de participaciones se extiende a los supuestos de participación indirecta de entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas. En el caso de los dividendos, habrá que analizar los beneficios a cargo de los cuales se distribuyen.

Si la entidad residente en la jurisdicción no cooperativa no ha contribuido a la generación de beneficios en la entidad de primer nivel, se podrá aplicar la exención, ya que de haber procedido de entidades participadas directamente se habría producido una doble imposición,

dado que la entidad de primer nivel paga en origen el Impuesto sobre Sociedades.

Si la entidad residente en la jurisdicción no cooperativa ha contribuido a la generación de los beneficios en la entidad de primer nivel, se estima que dichos beneficios no han tributado por ningún Impuesto sobre Sociedades, de modo que se aplicará una exención parcial en proporción a las que rentas procedan de la jurisdicción no cooperativa, con independencia del porcentaje de tributación que se hubiera aplicado en aquella, puesto que se presumen su no tributación por falta de intercambio de información.

Respecto de las plusvalías generadas por la transmisión de las acciones, en el caso de participación indirecta en la entidad residente en la jurisdicción no cooperativa, habrá que tener en cuenta qué parte de la renta procede de forma indirecta de la entidad residente en la jurisdicción no cooperativa para aplicar la exención sobre la renta generada por la transmisión de la participación de la entidad en primer nivel.

El punto de partida es que la renta derivada de la transmisión de la participación en la sociedad holding quedará exenta en la parte que se corresponda con el incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de su participación, siempre que los ingresos de procedentes de las filiales sin computar la distribución de dividendos representen al menos el 85% de los ingresos totales de la sociedad holding⁵⁹.

Por tanto, los dividendos y rentas procedentes de la transmisión indirecta de las participaciones de una entidad constituida en una jurisdicción no cooperativa (le llamaremos entidad PF), por parte de una entidad residente en España (le llamaremos entidad RE), en la medida en la que la entidad PF sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, los dividendos y las rentas procedentes de la transmisión de las participaciones de dicha entidad no podrán disfrutar en la entidad RE de la exención prevista en el art. 21 de la Ley⁶⁰. Si la entidad en primer nivel sólo tiene participación en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas, la interposición de una entidad de primer nivel no debe alterar la tributación

⁵⁹ DGT V0436-15 04/02/2015.

⁶⁰ DGT V4196-16, 03/10/2016; DGT V0601-16, 15/02/2016.

que hubiere resultado en ausencia de la misma, por lo que no se debe aplicar la exención y debe estar sujeta la totalidad de la renta.

Si la entidad en primer nivel participa en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas y residentes en otros lugares, el régimen de exención se aplicará parcialmente, de igual forma que si la entidad tiene participación en entidades que soportan una tributación inferior al 10%, aplicando las siguientes reglas: Queda exenta la renta correspondiente a beneficios no distribuidos generados por entidades no residentes en una jurisdicción no cooperativa, y sujeta la que procede de estas últimas entidades⁶¹. El resto de la renta se va a presumir que se ha generado de forma lineal, salvo prueba en contrario: estará exenta la parte proporcional imputable a entidades no residentes en jurisdicciones no cooperativas, y gravada la que proceda de entidades residentes en éstas.

Si, más adelante, la entidad PF traslada su dirección efectiva de modo que deja de tener consideración de residente en una jurisdicción no cooperativa, la entidad RE podrá aplicar la exención a los dividendos que se correspondan con beneficios generados con posterioridad a dicho traslado, así como a aquella parte de la renta generada en la transmisión de la participación en dicha entidad PF que se corresponda con el tiempo en que la entidad haya residido en un territorio que no esté calificado como jurisdicción no cooperativa respecto del tiempo de tenencia total de la participación indirecta en dicha entidad, con arreglo a los criterios establecidos en el art. 21.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶².

En relación con la participación indirecta de entidades a través de otra entidad no residente en territorio español, se podrá aplicar por la entidad residente RE la exención del art. 21 de la Ley respecto de los dividendos distribuidos por una entidad no residente A que procedan de las rentas integradas en base imponible derivadas de la transmisión

⁶¹ V0300-12 13/02/2012: Asimismo, respecto a la participación existente en una entidad residente en la República Dominicana, que se encuentra inactiva, de los datos aportados en el escrito de consulta se desprende que su transmisión indirecta no parece determinar plusvalía de ningún tipo, por lo que no afectará a la aplicación del art. 21.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁶² DGT V4196-16, 03/10/2016; DGT V0601-16, 15/02/2016.

de la participación de otra entidad no residente B, en la medida en que a las entidades A y B les resulte de aplicable un Convenio para evitar la doble imposición, siempre que se cumpla el requisito de participación⁶³. No obstante, la exclusión de la aplicación de la exención del art. 21 de la Ley se extiende a los beneficios generados por las filiales indirectamente participadas por la entidad RE a través de una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa, la entidad PF. De igual modo, si la entidad PF posteriormente traslada su residencia a otro país y pierde su condición de residente en una jurisdicción no cooperativa, si dichos beneficios se han generado con anterioridad al traslado de ésta y son distribuidos con posterioridad al mismo, tampoco podrán beneficiarse de la exención prevista en el art. 21 de la Ley, aunque las filiales cumplieran con los requisitos para aplicar la exención en el momento en que se generaron los citados beneficios, puesto que su participación se ostentaba a través de una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa⁶⁴.

En todo caso, a los efectos de lo previsto en el art. 21.9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es necesario acreditar la no residencia en una jurisdicción no cooperativa, lo que puede realizarse mediante cualquier medio de prueba válido en derecho. Dentro de estas formas de prueba se incluyen los Estatutos de la sociedad, donde se recogerá el domicilio fiscal, sin que sea necesario aportar un certificado de residencia fiscal⁶⁵.

Otra cuestión que se plantea es qué ocurre cuando la sociedad participada residente en una jurisdicción no cooperativa es gestionada por una sociedad residente en España. Los fondos de inversión son entes sin personalidad jurídica, pero son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en virtud de mandato expreso del art. 7 de la Ley. Además, aunque no se trate de entidades mercantiles, se admite la aplicación de la exención del art. 21 de la Ley sobre las rentas derivadas del reembolso de las participaciones en la medida en la que la participación de los socios cumpla los requisitos establecidos respecto al porcentaje de participación poseído. En relación con los fondos de

⁶³ DGT V1469-18, 30/05/2018.

⁶⁴ DGT V4196-16, 03/10/2016; V0601-16, 15/02/2016.

⁶⁵ DGT V0601-16, 15/02/2016; V4196-16, 03/10/2016.

inversión, no es extraordinario que una sociedad residente en España, la entidad gestora, gestione fondos internacionales domiciliados en jurisdicciones no cooperativas. No hay que olvidar que los que tienen derecho a la exención del art. 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades son los socios inversores que, a su vez, han de ser entidades residentes en España. A este respecto, en la medida en la que la participación de los socios inversores de la entidad gestora cumplan los requisitos establecidos en el art. 21 de la Ley, las rentas derivadas del reembolso de las participaciones que se correspondan con las rentas obtenidas por dichos fondos domiciliados en jurisdicciones no cooperativas tendrán derecho a la aplicación del régimen de exención previsto en el art. 21.3 de la Ley, siempre que dichas rentas tributen de forma efectiva en sede de la propia entidad gestora⁶⁶.

Si estamos ante una sociedad patrimonial residente en una jurisdicción no cooperativa, los dividendos no tienen reglas específicas para su exención, mientras que las plusvalías por la transmisión de las participaciones estarán exentas solo por la parte procedente de beneficios no distribuidos, mientras que las no correspondientes a estos, no lo estarán.

Otro caso a tener en cuenta es cuando la entidad participada cuenta con rentas pasivas (art. 25.5.c de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Una entidad puede desarrollar una actividad económica y no tener la consideración de sociedad patrimonial, pero será excluida de la exención cuando le sea aplicable el régimen de transparencia fiscal internacional y obtenga al menos un 15% de rentas pasivas. Consideramos rentas pasivas cuando, al menos, el 15% de las rentas cumplen los requisitos para que queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional. El régimen fiscal aplicable será el siguiente: La exención de dividendos no tiene ninguna especialidad, por tanto, si la entidad participada es residente en una jurisdicción no cooperativa no se aplica y el dividendo percibido debe incluirse en la base imponible de los socios⁶⁷.

⁶⁶ DGT V3501-15, 13/11/2015. La consulta se refiere a una sociedad gestora de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, sometida a la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.

⁶⁷ DGT V0300-12 13/02/2012.

Respecto de las plusvalías por transmisión de la participación, no se podrá aplicar la exención a la totalidad de la renta obtenida. Si la entidad tiene una participación indirecta de rentas pasivas, para aplicar la exención sobre las plusvalías de la entidad en primer nivel, debe interpretarse en el mismo sentido de una entidad holding (art. 21.3 Ley del Impuesto sobre Sociedades). La no exención es aplicable a cualquier porcentaje de participación en la entidad transparente, incluso cuando no sea mayoritaria y no se aplique el régimen de transparencia fiscal internacional

No obstante, en el caso de no poder aplicar la exención de los arts. 21 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, podrán aplicar la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 31 y 32 de la Ley⁶⁸. Cuando se imputen dividendos pagados a una entidad residente a los que no haya sido de aplicación la exención en la base imponible del art. 21 de la Ley, el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades podrá aplicar la deducción en la cuota para evitar la doble imposición económica internacional, si bien también se exige una participación mínima del 5% y la posesión durante al menos un año. El método de corrección de la doble imposición es el de crédito tributario, deduciendo el impuesto satisfecho en el extranjero, y podrá deducirse como gasto en la base imponible, aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero no deducible por insuficiencia de cuota. Además, se elimina el plazo máximo de 10 años para deducir las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra. No obstante, se habilita a la Administración para comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar hasta los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Esta exención también es aplicable en las mismas condiciones a las rentas por liquidación de entidades, separación de socios, fusiones, es-

⁶⁸ En el supuesto de que una sociedad gibraltareña distribuya dividendos, la entidad receptora de los mismos, con el fin de eliminar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, podrá aplicar las deducciones contempladas en los arts. 31 y 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para evitar la doble imposición internacional. DGT V1923-11 04/08/2011.

cisión total o parcial, reducción de capital, aportaciones no dinerarias y cesión global de activos y pasivos.

4. FINANCIACIÓN EMPRESARIAL A TRAVÉS DE UNA EMPRESA RESIDENTE EN UNA JURISDICCIÓN NO COOPERATIVA: DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS FINANCIEROS

El art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la limitación en la deducibilidad de gastos financieros netos al disponer que serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. Independientemente de dicho límite, en todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el citado importe será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. A su vez, el art. 15, h) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la no deducibilidad de determinados gastos financieros debidos entre empresas de un mismo grupo, tanto si son residentes como si no.

Los intereses de préstamos debidos a una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa serán gasto deducible en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, sin otras limitaciones de las anteriormente citadas, sin que por el hecho de tratarse de un préstamo recibido del exterior deban cumplirse otras formalidades diferentes a las establecidas con carácter general para que pueda imputarse el gasto correspondiente en la base imponible. No obstante, los pagos a residentes en territorios o países calificados reglamentariamente como jurisdicciones no cooperativas serán valorados a precios de mercado⁶⁹.

⁶⁹ Normalmente, se considera el interés legal del dinero como valor de mercado de los intereses de préstamos. No obstante, esta remisión al interés legal del dinero puede ser cuestionada, para lo que nos remitimos a nuestro trabajo, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J.: *La financiación empresarial. Tributación en la empresa y del inversor*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, página 306-307.

Además, los rendimientos de los préstamos o intereses obtenidos por sujetos pasivos no residentes en territorio español ni residentes en otros Estados miembros de la UE estarán sometidos a imposición en España por obligación real de contribuir, en cuanto que para los residentes en jurisdicciones no cooperativas, únicamente cuando no tengan suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, será de aplicación el IRNR⁷⁰. Estos intereses o rendimientos de préstamos deberán ser declarados y tributarán de forma separada por cada devengo de los mismos, en la forma, lugar y plazos establecidos en la normativa vigente, en el modelo 210 (declaración de no residentes), siendo el tipo impositivo aplicable, con carácter general, del 19 por 100 sobre las cuantías íntegras devengadas. En todo caso, esta tributación será deducible en el Estado de residencia del perceptor, cuando éste formule su declaración como residente en el mismo. Asimismo, la entidad residente en España y pagadora de los intereses a no residentes, será responsable solidario del pago de los impuestos correspondientes a los mismos, en tanto no se acredite que se han pagado o que están exentos de tributación en España⁷¹.

Esta obligación de tributar por los intereses de préstamos efectuados a empresas españolas es la que justifica que no se establezca ninguna limitación específica a la deducción de los gastos financieros cuando se paguen a una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa.

5. EL TEST DE “MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS” COMO REFERENCIA ANTIFRAUDE EN LAS OPERACIONES CON JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

Algunas de las medidas precaución establecidas en relación con las actividades desarrolladas en jurisdicciones no cooperativas tienen en común la referencia a “motivos económicos válidos” que justifiquen la operación realizada en éstas y, en consecuencia, eliminen la sospe-

⁷⁰ Art. 13, 1, f) 2º LIRNR.

⁷¹ DGT 1480-98, de 09/09/1998.

cha de fraude. Nos estamos refiriendo a las normas para determinar la residencia fiscal (art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades), a la exención de dividendos y rentas por transmisión de participaciones (art. 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades) y a la exención de la patent box (art. 23 Ley del Impuesto sobre Sociedades). Y es que demostrar motivos económicos válidos elimina la presunción de que la actividad ha tenido propósito de fraude o de eludir el pago de un tributo en el caso de que se haya desarrollado en una jurisdicción no cooperativa⁷².

La referencia a la existencia de motivos económicos válidos para calificar una operación fuera de sospecha de fraude o evasión fiscal no es exclusiva a la fiscalidad internacional en la que se engloba la actividad empresarial en las jurisdicciones no cooperativas, sino que también se utiliza para validar operaciones interiores. Todas ellas tienen en común su naturaleza empresarial, pero su carácter internacional vendrá determinado en la medida en que se desarrolle en un país distinto de España o cuando los productos o servicios sean puestos a disposición de los adquirentes en otro país extranjero. En cuanto a la nacionalidad, ésta es indiferente a efectos fiscales, pues lo que importa es la residencia efectiva de la sociedad perceptora y que se cuente con medios personales y/o materiales necesarios para llevar a cabo dichas actividades.

Al hilo de lo anterior, la ausencia de motivos económicos válidos puede señalarse como criterio interpretativo para prever una situación de fraude fiscal. Se presume que ha habido fraude cuando la aplicación de estas normas tiene como finalidad cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales⁷³. Las cláusulas antiabuso persiguen aquellas

⁷² El test de “motivos económicos válidos” se aplica también como medida de valoración de riesgo de fraude en para otras disposiciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tales como la limitación de los gastos financieros intragrupo (art. 15, h Ley del Impuesto sobre Sociedades), operaciones de reestructuración (art. 89 Ley del Impuesto sobre Sociedades) y transparencia fiscal internacional (art. 100 Ley del Impuesto sobre Sociedades), pero nos vamos a limitar a analizarla centrada en el tema del trabajo, las operaciones en jurisdicciones no cooperativas.

⁷³ Procede recordar la diferencia entre simulación de negocio y fraude de ley. En la simulación de negocio el negocio jurídico no existe por no concurrir la causa

prácticas en las que domina la forma a través de una artificiosidad objetiva en cuanto que no hay sustancia económica ni efectos jurídicos derivados del negocio, sino que se persigue un efecto fiscal y, en consecuencia, esta finalidad desnaturaliza el fin o propósito del negocio.

La clave para alejar toda sospecha de fraude está en la decisión que fundamenta la operación cuestionada en tanto se debe a razones puramente empresariales. Para determinar que ha habido motivos económicos válidos se ha de realizar un análisis global de la operación, atendiendo al conjunto de operaciones anteriores y posteriores, y en base al cual se realiza la apreciación de los fines subyacentes. En consecuencia, si se demuestra por el sujeto pasivo que la operación es razonable desde el punto de vista económico, quedará validada. Al contrario, si responden a motivos de planificación fiscal mediante estructuras de ingeniería societaria no reales sino con fines exclusivamente defraudatorios, no se permitirá aplicar la norma fiscal que permite una tributación más ventajosa.

Por tanto, para que no se reconozcan motivos económicos válidos por fraude fiscal debe haber una norma fiscal que beneficie tal operación en base a su especial configuración. La teoría de la exigencia de “motivos económicos válidos” tiene su pilar en el principio de neutralidad del Impuesto sobre Sociedades, es decir, que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas y, por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, conseguir una ventaja fiscal como fin principal sobre cualquier razón económica, no debe ser de aplicación un beneficio o incentivo fiscal o régimen especial. En definitiva, el uso de una u otra vía fiscal atendiendo a sus ventajas no debe ser determinante de abuso si subyace una operación con sustancia económica y propósito económico real⁷⁴.

propia de los mismos, es decir, se trata de una operación inexistente. En el fraude de ley, los negocios jurídicos existen, las operaciones son reales pero de su análisis conjunto se concluye que el objetivo perseguido es otro fin. En el caso del fraude de ley tributario, se ha diseñado la operación para obtener un trato fiscal más ventajoso, pero dicho diseño, no responde a un fundamento económico.

La simulación y el fraude tienen en común que no se respeta el fondo económico de la operación, pero, a diferencia con la simulación, en el fraude tributario no hay falsedad, y por ello no acarrea sanción.

74

Resolución TEAC 25/06/2009.

El criterio de motivos económicos válidos también lo encontramos en el Derecho comunitario y, en concreto, en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, la cual regula el régimen especial de fusiones y escisiones⁷⁵, pero no referida a operaciones internacionales exclusivamente, sino también como elemento validador de operaciones internas. Este criterio ha sido interpretado por el TJUE en el sentido de que “el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal”⁷⁶. Al mismo tiempo, este principio de motivos económicos válidos persigue la defensa de la igualdad de condiciones en la competitividad empresarial⁷⁷, lo que le sitúa como un instrumento adecuado para la lucha del fraude fiscal a través de jurisdicciones no cooperativas.

El TJUE ha considerado, además, que la necesidad de impedir las prácticas abusivas o la evasión fiscal puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción de las libertades fundamentales: El concepto de evasión fiscal se limita, no obstante, a “los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal nacional”, si bien, para ser lícitas, las normas fiscales nacionales deben ser proporcionadas y aplicarse exclusivamente con el fin de evitar “montajes puramente artificiales”⁷⁸.

⁷⁵ El art. 11.1. a) de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros: “El hecho de que una de las operaciones contempladas en el art. 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación puede constituir una presunción de que esta operación tiene como finalidad principal o como una de sus principales finalidades el fraude o la evasión fiscal”.

⁷⁶ Sentencia TJUE de 17 de julio de 1997.

⁷⁷ Sentencia TS de 12 de noviembre de 2012: “No obstante, aunque tiene su origen en el Derecho comunitario, el mismo criterio debe aplicarse cuando se trata de operaciones de reestructuración de empresas dentro del ámbito interno, puesto que de considerar que la regulación interna exigía que la Administración probase la existencia de fraude de ley en las operaciones societarias analizadas, sin tomar para nada en consideración la presencia de motivos económicos válidos, podría conllevar la vulneración del principio comunitario de libre concurrencia en el mercado, pues situaría a las empresas españolas en situaciones inferiores de competitividad con relación a otras empresas de ámbito transnacional”.

⁷⁸ Sentencia TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst*, C-324/00, Rec. pág. I-11779, apdo. 37. BARCIELA PÉREZ, *op. cit.*, página 7.

Tomando como punto de partida la tesis comunitaria, podemos intentar delimitar las características que debe reunir una operación para que se considere que cumple con motivos económicos válidos, si bien la dificultad que encontramos es que siempre se ha de concretar junto con los fines elusorios que persigue la operación:

En primer lugar, la entidad ha de contar con medios personales y/o materiales necesarios para llevar a cabo las actividades generadoras de renta o que produzcan el gasto deducible⁷⁹.

En segundo lugar, se han de tratar de transacciones comerciales normales, entendiéndose que se apartan de la “normalidad” cuando las operaciones persiguen beneficiarse únicamente de las ventajas establecidas en el Derecho⁸⁰.

En tercer lugar, la existencia de criterios puramente organizativos no implica motivos económicos en términos de productividad, eficacia, rentabilidad o exigencias de mercado⁸¹. A este respecto se deben hacer matizaciones. Por un lado, si bien la simplificación administrativa y ahorro de costes de estas características tiene la consideración de motivos económicos válidos, esta validación se pierde cuando se

⁷⁹ DGT 0922/97, de 30/04/1997: Se requiere la existencia de una organización de medios personales y materiales destinados a producir bienes y servicios con la finalidad de intervenir en el mercado.

⁸⁰ La sentencia *Leur-Bloem* concretó que el concepto de motivo económico válido debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, con arreglo al art. 11 de la Directiva (STJCE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, As. C-28/95).

La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en dicho Derecho (TJUE, sentencia de 10 de noviembre de 2011, *Foggia*, (asunto C-126/10, apartado 50), las sentencias de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. pág. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, Rec. pág. I-1609, apartados 68 y 69, y *Kofoed* [...], apartado 38).

⁸¹ Sentencia TS de 24 febrero 2014: El Tribunal constató —dice— que la decisión de escisión motivada por la falta de acuerdo en las inversiones no logró objetivos económicos en términos de productividad, eficacia, rentabilidad o exigencias de mercado.

Basta una lectura —termina— de las razones expuestas por las recurrentes en orden a justificar la escisión para inferir que los fines perseguidos fueron puramente organizativos y no de índole económica.

encuadran exclusivamente dentro de los fines fiscales⁸². Asimismo, el TJUE ha confirmado también de forma expresa, que es plenamente lícito tener en cuenta consideraciones de tipo fiscal a la hora de decidir el lugar de establecimiento de una filial⁸³. En el asunto Cadbury, el Tribunal ha sostenido que un establecimiento debe considerarse auténtico cuando, basándose en una evaluación objetiva de factores verificables por terceros, en particular, pruebas de la existencia física de locales, personal y equipo, demuestre una actividad económica, es decir, que se trata de un auténtico establecimiento que ejerce actividades económicas reales, y no de una mera filial fantasma o pantalla⁸⁴.

Al igual que en las operaciones intragrupo se utiliza el principio de igualdad de condiciones como criterio antiabuso, para detectar un montaje artificial el TJUE utiliza como criterio de justificación de las normas antielusión el principio de proporcionalidad, el cual exige, caso por caso, la prueba del motivo económico válido que justifica la decisión empresarial⁸⁵. Por tanto, para determinar la existencia de un motivo económico válido, también se recurre a la doctrina contable del fondo económico sobre la forma⁸⁶. En última instancia no es más que un reflejo de como en distintos ámbitos del ordenamiento se contempla la posibilidad de reacción y rechazo a los efectos contrarios al mismo, amparados en un abuso de las vías ofrecidas por las normas.

En cuanto que para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se parte del resultado contable, habrá que analizar

⁸² Sentencia TS de 24 febrero 2014, RJ\2014\1396: la Audiencia Nacional reproduce los razonamientos de nuestra sentencia de 12 de noviembre de 2012 (casación 4299/10: siendo indiscutible que la simplificación administrativa y el ahorro de costes constituyen motivos económicos válidos a los efectos que nos ocupan, no cabía sino concluir que, pese a ello, el diseño de la operación era preponderantemente fiscal (párrafo quinto del fundamento jurídico cuarto de la sentencia recurrida).

⁸³ En *Cadbury Schweppes*, reconoce que debe admitirse dentro de los motivos económicos válidos, el motivo de buscar una menor tributación, siempre que no implique una transferencia artificial de beneficios [Sentencia TJCE de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, As. C-196/04, (FJ 26)].

⁸⁴ BARCIELA PÉREZ, *op. cit.* página 8.

⁸⁵ En materia del principio de proporcionalidad, la Comisión se remite a las sentencias TJUE *Cadbury* y *Thin Cap*. BARCIELA PÉREZ, *op. cit.* página 8.

⁸⁶ Estamos ante un supuesto de simulación cuando se crea una apariencia de titularidad real.

cómo se procede al registro contable de las operaciones, puesto que puede encubrir la finalidad concreta de la operación, es decir, el fin fiscal. En esta línea, la Resolución TEAC 25/06/2009 se remite a la doctrina del ICAC que⁸⁷, en síntesis, viene a avalar también en el ámbito contable la conclusión de que, cuando analizadas en cada caso concreto las circunstancias concurrentes, el fondo económico de las transacciones no coincide con la forma jurídica empleada, el registro contable debe hacerse atendiendo a la naturaleza económica de la operación⁸⁸. En base a lo anterior, el TEAC establece los siguientes considerandos⁸⁹:

- Es necesario analizar las operaciones objeto de registro en su conjunto, atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas y con independencia de las formas jurídicas utilizadas.
- No pretende cuestionar de forma sistemática el fondo económico de las operaciones por ser tales. Asimismo, no se cuestiona con carácter general el fondo económico de las operaciones, por lo que será necesario un análisis concreto de cada una de ellas. Si del análisis se concluyera que el objetivo perseguido no atiende en su fundamento económico a la forma jurídica empleada, en base a la imagen fiel, se debería registrar conforme al primero⁹⁰.

⁸⁷ Nota del ICAC, publicada en el BOICAC nº 61, de marzo de 2005: “Debe también traerse a colación en esta Nota la doctrina de este Instituto de prevalencia del fondo económico sobre la forma jurídica de las operaciones, que se plasmó en relación con el tema aquí tratado en una consulta publicada en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas nº 48, de diciembre de 2001”.

⁸⁸ Se estima que el criterio vertido por el ICAC es aplicable tanto a supuestos de simulación como de fraude de ley puesto que, teniendo la contabilidad el objetivo de alcanzar la imagen fiel, el resultado contable aparecería distorsionado. Resolución TEAC 25/06/2009 (00656/2007/00/00).

⁸⁹ Resolución TEAC 25/06/2009 (00656/2007/00/00).

⁹⁰ Nota del ICAC, publicada en el BOICAC nº 61, de marzo de 2005: “A este respecto, si del citado análisis se concluyera que el objetivo perseguido y la realidad derivada de las operaciones realizadas no es la propia de una transmisión real de activos entre personas jurídicas diferentes y lo único que se quiere conseguir con aquellas es el reflejo de resultados o revalorizaciones de activos u otros fines que no atienden en su fundamento económico a la forma jurídica empleada, dado que la contabilidad tiene el objetivo de alcanzar la imagen fiel, habría que poner de manifiesto este hecho, de forma que no se produjera el registro del resultado

- En cualquier caso, no se trata de una pura cuestión de valoración, la cual se daría en casos puntuales de contratos o negocios realizados a valores distintos del de mercado y ello sería objeto de regularización por la vía de los precios de transferencia u operaciones vinculadas, según el ámbito de las entidades involucradas y la existencia o no de Convenio para evitar la Doble Imposición.
- Se ha de aportar la interesada explicación y justificación al respecto de la identificación de necesidades “reales”, con unos efectos jurídicos o económicos diferenciadores distintos del mero ahorro fiscal, que permita predicar de los actos o negocios realizados una sustantividad propia que excluya su carácter llámesele “elusivo”, “conflictivo” o “anómalo”. Todo ello lleva a detectar la utilización de esquemas u operativas insólitas o desproporcionadas y que sólo se justifican o adquieren sentido para evitar el efecto exigido por el ordenamiento tributario como indicio o característica del fraude y diferenciador de la economía de opción. Ha de precisarse que la artificiosidad se predica de la operatoria desarrollada, no de la finalidad perseguida, la cual podrá o no calificarse de elusoria según la conclusión que se alcance.

En definitiva, la dificultad de definir “motivos económicos válidos” está en la gran variedad y casuística que puede darse en la práctica empresarial, de ahí que la principal fuente de conocimiento proceda de la jurisprudencia. Para comprobar si una operación tiene como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional, que podrá ser desarrollado por los Estados, a quienes les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad⁹¹. En definitiva, serán los órganos jurisdiccionales de los Estados los que se pronuncien sobre si el hecho de que la operación contemplada no

a que se ha hecho referencia ni el registro de los activos por valores contables superiores”.

⁹¹ Sentencia TJUE 17 de julio de 1997, sentencia *Leur-Bloem*.

se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal.

La legislación basada en este principio cumpliría el principio de proporcionalidad a condición de que el sujeto pasivo pudiera aportar pruebas de la existencia de una justificación de índole comercial para la transacción. No obstante, a fin de evitar que establecimientos y operaciones auténticas sean objeto de sanciones injustas, resulta imperativo que en aquellos casos en que se presume la existencia de un montaje puramente artificial, el sujeto pasivo tenga la oportunidad de aportar, sin tener que soportar trabas administrativas indebidas, pruebas de cualquier justificación comercial que puedan existir al respecto⁹².

El grado en que corresponderá al sujeto pasivo demostrar que sus operaciones comerciales se han realizado de buena fe se determinará caso por caso, sin que la carga de la prueba deba recaer exclusivamente en el sujeto pasivo, y deberá tenerse asimismo en cuenta la capacidad general de cumplimiento de este último y el tipo de operaciones de que se trate. Además, también será fundamental que los resultados del examen llevado a cabo por las autoridades tributarias puedan ser sometidos a un control jurisdiccional independiente.

A este respecto, es importante destacar que el concepto de motivos económicos válidos está excluido del recurso de casación. Al tratarse de un concepto indeterminado e íntimamente ligado a cada caso concreto, en cuanto que han de valorarse sus efectos, hace que difícilmente se puedan extender condiciones de general aplicación. No obstante, si se admitiría en casación cuando la cuestión a debatir sea la apreciación arbitraria de la prueba que subyace bajo la declaración de la existencia o no de fraude o evasión⁹³. En virtud del art. 108.2

⁹² BARCIELA PÉREZ, *op. cit.*, pág. 8.

⁹³ Sentencia TS de 16 abril 2013: La valoración de los hechos realizados por el Tribunal de instancia no es susceptible de ser corregida en casación, salvo en los supuestos de arbitrariedad o irracionalidad.

Sentencia TS de 14 octubre 2015: La existencia de motivos económicos válidos es una cuestión cuya valoración corresponde al Tribunal de instancia y que, en consecuencia, está vedado a la vía casacional, salvo que la parte hubiese denunciado, cosa que no ha sucedido, la existencia de una valoración de la prueba irracional, arbitraria o ilógica o cualquier otra de las vías extraordinarias que

LGT, cuando la Administración considere la existencia de propósito de fraude, presumiendo aquella finalidad espuria, en una interpretación teleológica del precepto legal, por la inexistencia de motivos económicos válidos en la operación efectuada, desplazará así la carga de acreditar la concurrencia de tales motivos al obligado tributario. Procede, pues, a los Tribunales de instancia valorar la prueba aportada por el contribuyente. Pero, en el caso de considerar que se ha incurrido en error al valorar la prueba, se podría presentar recurso de casación, eso sí, tomando en consideración que no será objeto de discusión el hecho probado, sino la forma de aportación o acreditación del mismo⁹⁴.

permitiese a esta Sala entrar a conocer sobre la existencia o no de una finalidad de fraude o evasión en la operación realizada.

La Sentencia del TS de 11 de marzo de 2013, entra a valorar la prueba realizada por la AN, cuyo fallo ha sido recurrido en casación. El TS se pronuncia en el sentido de que en la sentencia impugnada, se “adopta su decisión por carecer de prueba sobre el resultado de la prestación de servicios facturada (informes, dictámenes), no siendo razonable pensar que unos servicios de auditoría no dejan rastro, habiendo podido, en su caso, acreditar la prestación por otros medios, como la prueba de testigos. De otro lado, ciertamente, nada impide abonar un factura por tercero, pero si ese tercero es socio de la empresa que factura, no parece ilógico, según un criterio razonable, concluir que, ante la ausencia de otras pruebas, la realidad del gasto no fue suficientemente acreditada por la parte a quien correspondía, conforme a las reglas de la distribución de la carga de la prueba (arts. 114 de la LGT de 1963 y 105 de la de 2003), sin que, por lo demás, la existencia de relaciones comerciales continuadas entre las dos sociedades acredite, por sí, que ese gasto en concreto fuera realizado. No encuentra este Tribunal razón alguna para calificar de arbitraria la actuación de la Audiencia Nacional en este punto, por lo que este motivo ha de correr la misma suerte que los anteriores”.

⁹⁴ Sentencia TS de 24 febrero 2014, RJ\2014\1396 “después de recordar el carácter extraordinario del recurso de casación, en el que, en principio, no cabe revisar la valoración de la prueba llevada a cabo por los jueces de la instancia, sostiene que las sociedades recurrentes no precisan cuál sea el concreto error probatorio en que ha incurrido la sentencia a la hora de valorar la falta de aportación y acreditación de motivo económico válido y razonable que explique la operación de autos, más allá de la obtención de ciertas ventajas fiscales.

Así, frente a los antecedentes del asunto relacionados en la sentencia de instancia y obrantes en el expediente administrativo, las recurrentes se limitan a insistir en que la escisión se provocó por la imposibilidad de lograr acuerdos sobre las inversiones a realizar, sin llegar a demostrar en qué medida la valoración que de los hechos realizó el Tribunal de instancia resulta arbitraria o irracional. (...)”.

La legítima autonomía de las empresas para la toma de decisiones no se ve alterada cuando se requiere por parte de la Administración su prueba si considera que su implantación se debe a la intención de obtener un ahorro fiscal, puesto que corresponde a la interesada contradecir dicha conclusión mediante la acreditación de una justificación alternativa y la prueba de la existencia de una auténtica sustancia económica en el conjunto de la estrategia desplegada. La justificación de los motivos económicos válidos se limita a afirmar la legalidad y licitud de las operaciones y no se ha considerado incompatible con una adecuada ponderación de un conjunto probatorio acerca de la concurrencia de circunstancias jurídicas o económicas reales y no meramente teóricas que justifiquen la sustantividad de la estructura⁹⁵. En definitiva, la necesidad de prueba no supone cuestionar las políticas empresariales de las entidades, que indudablemente corresponden a las empresas, sino en intentar hallar una explicación racional en la forma de operar del sujeto pasivo, lo que ha de ser objeto de enjuiciamiento por el Tribunal Económico-Administrativo y, en su caso, por las instancias de lo contencioso⁹⁶.

Una vez expuestas estas consideraciones generales, pasamos a intentar delimitar el concepto de motivos económicos válidos centrados en el tema de este trabajo. Como ya hemos hecho referencia, en relación con las operaciones en jurisdicciones no cooperativas de empresas residente en España, se hace alusión a este concepto en lo relativo a residencia fiscal (art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades), a la exención de dividendos y rentas por transmisión de participaciones (art. 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades) y a la exención de la *patent box* (art. 23 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Respecto de las dos últimas, la exención de dividendos y rentas por transmisión de participaciones y a la exención de la *patent box*,

⁹⁵ Sentencia TS de 18 de marzo de 2008: “La vida económica y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan, necesitan ser creíbles. Operaciones de la magnitud descrita, tanto en términos absolutos como relativos, exigen una explicación que en este recurso no ha sido ni siquiera intentada”.

⁹⁶ Resolución TEAC 25/06/2009 (00656/2007/00/00): Como dice igualmente el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de marzo de 2008, “*Es verdad que el principio de autonomía de la voluntad permite las operaciones descritas. Pero es indudable que necesitan ser explicadas cuando son cuestionadas*”.

hay que determinar los beneficios fiscales a proteger frente a una actividad fraudulenta. La exención prevista en el art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades es la doble tributación de carácter internacional que pueden soportar dichas rentas, situación que se cuestiona desde un primer momento si son aplicadas cuando son generadas en jurisdicciones no cooperativas, ya que se caracterizan por su nula o reducida tributación y por la opacidad de información sobre este aspecto, de ahí que se intente evitar que resulten rentas sin tributar. En cambio, la limitación que se dispone en el art. 23 Ley del Impuesto sobre Sociedades persigue operaciones ficticias amparadas con la falta de información fiable procedente de estos territorios con la finalidad de poder disfrutar de la exención sin reunir los requisitos exigidos para ello. En todo caso, la referencia de motivos económicos válidos como criterio subsanador de la exclusión sólo opera en relación con las jurisdicciones no cooperativas situados en la UE y en el EEE, quedando limitada su aplicación a estos casos.

El objeto tributario protegido en relación con el art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades no es un beneficio fiscal concreto, sino la posibilidad de tributar en España por la renta mundial generada por la entidad. La situación que se regula se caracteriza por ser una entidad que, si bien es residente en una jurisdicción no cooperativa, tiene una presencia y actividad en España suficiente para que se ponga en duda si le corresponde ser residente en la jurisdicción no cooperativa o en España. Se trata de una presunción de la Administración tributaria en base a que sus propiedades y activos principales y su actividad empresarial se desarrolla en nuestro territorio. No cabe duda que las rentas aquí obtenidas tributarán por el IRNR, pero se persigue evitar que se evadan las rentas obtenidas en el extranjero. La determinación de la residencia fiscal en base a la sede de dirección efectiva debe permitir la facultad probatoria del contribuyente, quien pretenderá, en todo caso, justificar la concurrencia de motivos económicos válidos en base a las circunstancias y evidencias objetivas que pudieran concurrir en el caso en particular, con el fin de mostrar la sustantividad económica en la que se apoya su sede de dirección efectiva. Asimismo, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO añade que, si no se quiere renunciar a los principios constitucionales básicos de naturaleza fiscal, justicia y capacidad económica, así como al principio de residencia, como principio clave en la política fiscal, se ha de vincu-

lar el lugar de dirección efectiva a la no artificialidad del traslado de residencia fiscal, sea basando el criterio de la sede de dirección efectiva en un test puramente objetivo empleando la sustancia económica como elemento clave, o bien apoyando este criterio en cláusulas antielusivas generales o especiales basadas, también, en el test de la artificialidad⁹⁷.

A modo de conclusión, dada la dificultad de que la Administración acepte la concurrencia de motivos económicos válidos en circunstancias normales, más difícil será que se produzca su aceptación cuando lo que se está determinando es la residencia en España o en una jurisdicción no cooperativa. Únicamente habrá alguna posibilidad cuando la jurisdicción no cooperativa se encuentre en la UE o el EEE, por aplicación de las normas de no discriminación.

6. TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES RESIDENTES EN JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS QUE OPERAN EN ESPAÑA

El contribuyente del Impuesto sobre Sociedades es la entidad residente en territorio español. Sin embargo, cuando una entidad no residente desarrolla una actividad económica en España, las rentas aquí obtenidas tributarán según establezca el Convenio para evitar la doble imposición vigente con su país de residencia y, en su defecto, según el IRNR. Sin perjuicio de que en esta monografía se ocupa específicamente del IRNR el Capítulo X, consideramos oportuno señalar de forma simplificada como se resuelve la tributación de las diferentes fuentes de renta obtenidas por entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas que operan en España.

Para comenzar, habrá que distinguir entre entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa que operan en España directamente, o bien cuando lo hacen a través de un establecimiento permanente en

⁹⁷ Tal facultad probatoria deberá no estar sometida a importantes restricciones administrativas o a excesivos requisitos formales. De no ser así, la norma en cuestión y su procedimiento resultarían contrarios al principio de proporcionalidad como consecuencia de su efecto negativo sobre el criterio de la razonabilidad objetiva. SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, *op. cit.* página 255.

nuestro país⁹⁸. Cuando se opera en España a través de un establecimiento permanente, a efectos de calcular la tributación de las rentas obtenidas por éste, se considerará como una entidad independiente de la sede central y, en virtud de la remisión que realiza el art. 18 Texto Refundido de la Ley del IRNR, se someterá a la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, cuando una entidad no residente desarrolla una actividad económica en España sin establecimiento permanente, la renta obtenida en nuestro país tributará por el art. 24 Texto Refundido de la Ley del IRNR, donde se dispone que, en caso de entidades, se podrán deducir los gastos de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

La aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades se extiende también a los casos en los que la actividad económica la realiza en España una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero. Cuando toda o parte de ésta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad, será contribuyente del IRNR y presentará, en los términos que establezca el Ministro de Hacienda, una autoliquidación anual para la que podrá ser de aplicación la normativa prevista en el Impuesto sobre Sociedades cuando así lo establezca el régimen especial de atribución de rentas.

Como primera conclusión, en todo caso las normas del Impuesto sobre Sociedades son de aplicación para la determinación de la renta obtenida en España por una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa. Al mismo tiempo, como se trata de operaciones realizadas en España que van a ser objeto de tributación según el IRNR, no se plantean las dudas que tienen origen en la falta de información

⁹⁸ El concepto de establecimiento permanente está perdiendo efectividad por la economía digital y, en consecuencia, la acción 7 del Plan BEPS propone su modificación para evitar el traslado de beneficios, principalmente por deslocalización tributaria.

propia de las jurisdicciones no cooperativas, por lo que no serán de aplicación las normas de precaución a las que hemos hecho referencia en relación con la residencia fiscal (art. 8 Ley del Impuesto sobre Sociedades), la deducibilidad de gastos de prestación servicios (Art. 15 Ley del Impuesto sobre Sociedades), a la exención de la *patent box* (art. 23 Ley del Impuesto sobre Sociedades).

En relación con la inversión en bienes inmuebles, recordar que existe un gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes y que las ganancias patrimoniales, cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

- Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

- Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

Respecto de la tributación de los dividendos y rentas por transmisión de participaciones, cuando una entidad extranjera invierte en empresas residentes en España, tributará en nuestro país únicamente por las rentas de fuente española que pudiera obtener. Se trata de los dividendos salientes o *outbond dividends*, cuya tributación vendrá señalada por el IRNR. En base a lo anterior, los dividendos pagados por sociedades residentes en España a la entidad residente en una jurisdicción no cooperativa estarán sujetos a tributación por el art. 13, f) 1º del Texto Refundido de la Ley del IRNR. Por otro lado, el art. 25.1 de esta norma establece que para este tipo de rentas la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada el tipo de gravamen del 19%. De igual modo, las ganancias patrimoniales que deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español se someterán aquí a tributación.

En España, para los no residentes se establece una obligación formal por la que se han de presentar trimestral, semestral o anualmente las liquidaciones del Modelo 210 del Impuesto de la Renta de No Residentes. Se debe presentar al menos un modelo 210 por empresa

o banco que te abone dividendos/ intereses, respectivamente, porque el modelo 210 es un modelo por pagador, debe incluir el NIF de éste y es válido para cualquier concepto: salarios, dividendos, arriendos, intereses, transmisiones patrimoniales, etc.

Asimismo, el no residente debe declarar en el país de residencia los ingresos y retenciones en origen, descontadas las devoluciones y tributar por su impuesto sobre la renta.

Por último, para los bonos emitidos en España por no residentes se dispone la exención para el inversor titular, con independencia de la residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o mediadoras en la emisión o transmisión de los valores. También, respecto de los no residentes, los intereses y ganancias patrimoniales mobiliarias comunitarias están exentos cuando se obtengan por personas físicas o entidades residentes en UE, aunque no tengan en vigor un Convenio para evitar la doble imposición, salvo que se obtengan a través de jurisdicciones no cooperativas. En concreto, se establece la exoneración de los intereses derivados de títulos de Deuda pública obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, aunque se obtenga a través de jurisdicciones no cooperativas. El procedimiento de pago a no residentes de intereses de valores de Deuda Pública negociados en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, así como otros rendimientos derivados de valores de la misma naturaleza emitidos al descuento o segregados se regula por el art. 44 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. También están exentas las rentas derivadas de bonos y obligaciones, emitidos por organismos internacionales, por ejemplo, del Banco Europeo de Inversiones, Estados extranjeros y organismos internacionales no establecidos en territorio español.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLAMO CERRILLO, R: “Economía digital, responsabilidad social tributaria y erosión de las bases Imponibles”. *Revista Quincena Fiscal* n° 13, 2018 (BIB 2018\10227).
- BARCIELA PÉREZ, J. A.: “Medidas de buena gobernanza fiscal y planificación fiscal agresiva en la UE”. *Revista Quincena Fiscal* n° 14, 2017 (BIB 2017\12527).

- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “La fiscalidad de los no residentes en España (I): Elementos subjetivos” en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, (Coord. Cordón Esquero) IEF, Madrid, 2007.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Efectos de un principio de justicia tributaria universal: evolución del establecimiento permanente a la presencia digital significativa en el marco de la economía colaborativa y social” (BIB 2018\12268), en la obra *Fiscalidad de la Colaboración Social*, Editorial Aranzadi, 2018 (BIB 2018\12142).
- GARCÍA CARRETERO, B.: “La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales” *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2008 (BIB 2008\906).
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M J: “La expansión internacional de la empresa y las normas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades”, en la obra *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*. (Coord. Almagro Martín). Editorial Aranzadi, 2016.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M J: “Aproximación a la interpretación de los convenios de doble imposición suscritos por España”, *Fórum Fiscal* nº 219, 2016. La Revista Tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Wolters Kluwer.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M J: *La financiación empresarial. Tributación en la empresa y del inversor*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- GUTIÉRREZ DE PABLO, G.: “Análisis jurídico de los paraísos fiscales”, en la obra *Cuestiones actuales de Planificación Fiscal Internacional* (Dir. Cruz Padiel e Hinojosa Torralbo), Editorial Atelier, 2019.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: ¿La competencia fiscal desleal vs. ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda? *Revista Quincena Fiscal* nº 8, 2018. BIB 2018\8443.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla. *Revista Técnica Tributaria*, nº 103, 2013.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “Información sobre operaciones vinculadas: el nuevo modelo 232”, *Revista Quincena Fiscal* nº 22, 2017 (BIB 2017\43396).
- SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “Traslados artificiales de la residencia fiscal de las personas jurídicas a nivel internacional: la deslocalización de la sede de dirección efectiva. Cuestiones generales y soluciones potenciales”, en la obra *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional* (Dir. Merino Jara). Documento de trabajo Instituto de Estudios Fiscales nº 7, 2018.

- VAN WEEGHEL, S.: “The Tie-Breaker Revised: Towards a Formal Criterion?”, en Hinnekens, L. y Hinnekens, P. A: *Vision of Taxes within and outside European Borders*. Kluwer Law International, Deventer, 2008.
- VILLAVARDE GÓMEZ, M. B.: “El plan de la UE frente al fraude y la evasión fiscal ¿soluciones o más de lo mismo?”, en la obra *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez* (coord. por Francisco David Adame Martínez, Jesús Ramos Prieto), 2014.

Capítulo IX

Medidas defensivas en el Impuesto sobre Sociedades: regímenes especiales¹

DANIEL CASAS AGUDO

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. RÉGIMEN DE SOCIEDADES DE CAPITAL-RIESGO. 3. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. 4. RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES DE CANJE DE VALORES Y DE LAS OPERACIONES DE FUSIÓN, ABSORCIÓN Y ESCISIÓN TOTAL O PARCIAL. 4.1. El régimen fiscal del canje de valores. 4.2. La tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión. 5. RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS. 6. CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

Como el lector ha tenido ocasión de comprobar en la primera parte de esta obra, los paraísos fiscales primero, ahora jurisdicciones no cooperativas (terminología adoptada tras la Ley 11/2021), han suscitado tradicionalmente un gran interés y debate y han constituido un asunto que se ha enjuiciado desde distintos ángulos a lo largo del tiempo². Este carácter polémico ha llegado incluso al hecho de que siga sin existir una concepción consensuada de lo que debe entenderse por tales ni de cómo deben abordarse a nivel global³.

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

² Con carácter reciente han sido frecuentes las referencias a los “*Papeles de Panamá*” o al caso “*Paradise Papers*”, escándalo en el que se han conocido inversiones secretas en jurisdicciones no cooperativas de más de 120.000 personas y empresas; y recientemente, los “*papeles de pandora*”.

³ Nos remitimos a los Capítulos I al V de esta obra para analizar su delimitación y su evolución en la OCDE, en las instituciones que ha impulsado como el Foro

Lo que sí resulta claro, sin embargo, es que la incidencia de los países o territorios calificados como *jurisdicciones no cooperativas* en las economías de los distintos Estados ha dado lugar a la formulación, tanto a través de disposiciones internacionales como nacionales, de una serie de medidas normativas preventivas tendentes a restringir y desincentivar la realización de operaciones con estos territorios⁴.

Desde el plano internacional, se formulan modelos de convenios que las partes suscriben poseyendo en tal caso efectos vinculantes, pero también las resoluciones emitidas por las organizaciones internacionales, aun no teniendo dicha eficacia, inspiran las normativas nacionales. En todo caso, como señala SÁNCHEZ HUETE⁵, resulta lejana la abolición definitiva de tales jurisdicciones, toda vez que la firma de acuerdos resulta voluntaria y la eficacia de muchas de tales medidas resulta limitada (en particular, respecto del ámbito europeo). Por ello es esencial que los Estados realicen un importante papel de disuasión mediante la adopción, en virtud de la definición de *jurisdicción no cooperativa* formulada en el plano internacional y supranacional, de medidas internas contra dicho tipo de territorios⁶.

Global de transparencia e intercambio de información y el Proyecto BEPS, la UE y el ordenamiento interno español. Igualmente se puede encontrar esta delimitación en el Derecho Comparado (Italia, Francia, Portugal y EEUU) en los Capítulos XIII a XVI.

⁴ Las medidas jurídicas de prevención o disuasión del fraude son normas con una función de control cuya existencia conlleva una ampliación de los espacios del Estado para efectuar funciones de vigilancia e injerencia en la vida de los particulares. Dicha función preventiva se encuentra en diversas disciplinas y ámbitos normativos y, de manera muy acusada, en el Derecho Tributario, tanto por el objeto económico de regulación como por la versatilidad que adoptan las diversas formas de planificación fiscal que demandan a los poderes públicos ciertas cautelas. Es de destacar de igual forma que las referidas normas antifraude no se hallan compendiadas en un *corpus* jurídico propio, sino que se contienen en diversas normas, ya sean generales, como la Ley General Tributaria, o específicas, como las reguladoras de los distintos impuestos. SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 13, 2015, pág. 3.

⁵ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 13, 2015, pág. 4.

⁶ GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 9/2006 (BIB 2006\603), pág. 4.

A nivel general, estas medidas de prevención frente a las jurisdicciones no cooperativas pivotan sobre tres criterios básicos⁷: primero, privilegiar la aplicación de la normativa nacional mediante la determinación expansiva de la residencia fiscal; segundo, disuadir de tales ubicaciones a través de la no deducibilidad de gastos o no gozar de las deducciones o los beneficios fiscales previstos a nivel general; por último, el establecimiento de gravámenes vinculados a la utilización de sociedades radicadas en territorios o países calificados como jurisdicciones no cooperativas, ya sea de modo directo, estableciendo una tributación adicional, o de manera indirecta, imputando rentas de la sociedad aunque no se distribuyan beneficios.

La producción progresiva de este tipo de mecanismos, no obstante su desarrollo antes de la iniciativa de la OCDE para acabar con la competencia fiscal perniciosa en la mayoría de los países europeos⁸, no tuvo plasmación en la legislación española hasta los años noventa, afectando especialmente a la imposición directa (IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IRNR)⁹. A pesar de ello, el régimen de las *jurisdicciones no cooperativas* en nuestro ordenamiento, configurado fundamentalmente sobre una unos criterios delimitadores contenidos en la DA 1ª de la Ley 36/2006, según redacción dada por la Ley 11/2021¹⁰, y en el establecimiento de medidas singulares en diversas normas impositivas, se ha visto fortalecido en los últimos años, de

⁷ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *op. cit.*, pág. 5.

⁸ MARTOS GARCÍA, J. J.: “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 33, 2007, págs. 81 y 82.

⁹ MARTOS GARCÍA, J. J.: “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 2/2017 (BIB 2017\10610), pág. 1.

¹⁰ La referida DA 1ª de la Ley 36/2006 establece como criterios para países y territorios la transparencia, la baja o nula tributación y en posibilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real; mientras que los regímenes fiscales perjudiciales se remite a los criterios del Foro del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

un modo acorde con las políticas seguidas por los demás países¹¹, con previsiones como el mantenimiento de la residencia de personas físicas —art. 8.2 del Ley del IRPF—, la valoración especial de las operaciones —art. 19.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante “la Ley”)—, la no aplicación de la exención en las relaciones matriz-filial, no deducibilidad de gastos, transparencia fiscal internacional, etc.

Por lo que se refiere específicamente al Impuesto sobre Sociedades, ámbito en el que se enmarca específicamente nuestro estudio, las medidas *antijurisdicciones no cooperativas* se manifiestan efectiva y principalmente en la normativa empleada por las empresas, por cuanto son estas las que tienen una mayor predisposición a recurrir a dicho tipo de territorios. Por ello, la Ley contiene numerosos mecanismos (que se han ido introduciendo desde la publicación del Real Decreto 1080/1991) claramente discriminatorios contra el uso de jurisdicciones no cooperativas (y, en algunos casos, de carácter penalizador) que tratan no solo de evitar que mediante la utilización de estos se eluda la tributación en territorio nacional, sino principalmente desincentivar su utilización por medio de la pérdida de ventajas fiscales para aquellas situaciones en las que la renta o el perceptor o productor de la misma se encuentre en un territorio calificado como *jurisdicción no cooperativa*¹². Estas medidas son análogas o similares a las que se contienen en otros impuestos, como el IRPF y el IRNR.

En relación a la Ley, siguiendo a SÁNCHEZ HUETE¹³, la regulación que realiza en torno a las jurisdicciones no cooperativas se carac-

¹¹ La tardía incorporación de estas medidas defensivas en España se explica por su atrasado ingreso en el concierto económico internacional derivado de la liberalización de las operaciones internacionales mediante la eliminación de los controles establecidos con el exterior a través del Real Decreto 1816/91, de 20 de diciembre, cuya entrada en vigor fue el 1 de febrero de 1992. SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, n° 93, 2000, pág. 64.

¹² SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *op. cit.*, pág. 66.

¹³ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *op. cit.*, págs. 5 y 6.

teriza por tres consideraciones genéricas: en primer lugar, se constata la existencia de tratos diferenciales respecto de territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas radicadas en la UE¹⁴. En este sentido, la mayor laxitud en la aplicación de la norma antijurisdicción no cooperativa para los residentes en la UE viene motivada por la necesidad de cumplir con el Derecho comunitario. En efecto, las normas internas de protección frente a este tipo de jurisdicciones no pueden suponer una restricción a la libertad de establecimiento contemplada en el TFUE, a no ser que tales normas pretendan oponerse a comportamientos que supongan íntegramente montajes artificiales, tal y como por ejemplo concluyó el TJUE en su sentencia de 1 de abril de 2014 (C-80/2012), en la que se afirmó que los mecanismos en cuestión podían estar justificados por el objetivo de lucha contra los paraísos fiscales¹⁵.

En segundo término, se da una progresiva ampliación de tal régimen a operaciones en las que, aun no siendo residentes las entidades contratantes jurisdicciones no cooperativas, han intervenido en el pago entidades financieras que sí lo eran¹⁶; por último, es de destacar también el recurso que se lleva a cabo en este ámbito a la técnica de las presunciones y ficciones¹⁷. De igual modo, conviene precisar que

¹⁴ Tal trato diferencial respecto de las jurisdicciones fiscales no cooperativas extracomunitarias puede apreciarse, por ejemplo, en los arts. 21.9, 22.7 y 23.1 c) de la LIS, preceptos en los que dichos territorios no pueden sustraerse de que se les aplique el régimen desfavorable, frente a lo que sucede con los existentes en la UE, que sí pueden hacerlo en caso de probar motivos económicos válidos y actividad empresarial.

¹⁵ GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en AAVV: *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coords.), *op. cit.*, pág. 966 y 967.

¹⁶ Un ejemplo de esta dilatación del campo de aplicación subjetivo de estas medidas se encuentra en el art. 15 g) de la LIS, que considera como es sabido *gasto no deducible* los servicios realizados por personas residentes en jurisdicciones no cooperativas o que se paguen por personas allí residentes.

¹⁷ Resulta prolija la doctrina comunitaria sobre los límites de las medidas de protección frente a las jurisdicciones no cooperativas, en el sentido de que no pueden restringir la libertad de establecimiento a no ser que pretendan oponerse a comportamientos que supongan montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado. SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *op. cit.*, pág. 5.

una correcta técnica antijurisdicción no cooperativa debe respetar los principios que integran la normativa del Impuesto sobre Sociedades y, en especial, el de *neutralidad*, que exige “*que la aplicación del tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos, respondiendo al objetivo económico de la eficacia en la asignación de los recursos económicos y tratando de gravar, por tanto, la renta real obtenida por los sujetos pasivos (...)*”¹⁸.

Con los anteriores antecedentes, y complementariamente al Capítulo 8 de la presente obra (reservado a los medidas defensivas en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, concretamente los referidos a la valoración de las operaciones y a los motivos económicos válidos de estas), dedicaremos las páginas que siguen a determinar y analizar las medidas defensivas expresamente contenidas en los regímenes tributarios especiales del Impuesto sobre Sociedades¹⁹, medidas que, en su mayoría, se incorporaron a la normativa reguladora del impuesto con anterioridad al TRLIS de 2004²⁰.

2. RÉGIMEN DE SOCIEDADES DE CAPITAL-RIESGO

Las Entidades de Capital-Riesgo (en adelante ECR), que pueden adoptar la forma de Sociedades de Capital-Riesgo o de Fondos de Capital-Riesgo²¹, se definen como aquellas entidades financieras cu-

¹⁸ PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “Impuesto sobre Sociedades (I)” en AAVV: *Manual General de Derecho Financiero: Sistema Tributario Estatal*, LASARTE ÁLVAREZ, J. (Coord.), Vol. III, Ed. Comares, Granada, 1997, págs. 97 y 98, citado por SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *op. cit.*, pág. 66.

¹⁹ No serán objeto de estudio en este trabajo las medidas previstas en los regímenes tributarios especiales comunes con el IRPF (particularmente, las reguladas en el régimen de transparencia fiscal internacional y en el de instituciones de inversión colectiva, que son analizadas en el Capítulo 7).

²⁰ MARTOS GARCÍA, J. J.: “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, *op. cit.*, pág. 85.

²¹ De acuerdo con el art. 9.1 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo

yo *objeto principal* consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras y de naturaleza no inmobiliaria que, en el momento de la toma de participación, no coticen en el primer mercado de Bolsas de Valores o en cualquier otro regulado equivalente de la UE o del resto de países miembros de la OCDE o, si cotizan, sean excluidas de la cotización dentro de los doce meses siguientes a la toma de la participación²². De igual modo, podrán invertir a su vez en otras ECR conforme a lo previsto en la Ley 22/2014²³.

Se trata, por tanto, de instrumentos creados para la inversión en empresas no cotizadas, promovidos por motivos de política econó-

cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

²² Tras la incertidumbre existente bajo la vigencia de la Ley 1/1999, de 5 de enero, reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo, en torno a lo que debía entenderse por *empresa no financiera* a efectos de la aplicación del régimen especial que nos ocupa —toda vez que la referida norma guarda silencio al respecto y la calificación debía realizarse en relación a normas cuya aplicación subsidiaria o analógica podría resultar cuanto menos discutible—, conforme a la vigente 22/2014 entenderemos por tales, además de aquellas que no queden incluidas en alguna de las categorías previstas en la relación del art. 7.1 (relativo a tipos de entidades financieras), aquellas “*entidades cuya actividad principal sea la tenencia de acciones o participaciones emitidas por empresas pertenecientes a sectores no financieros*” (art. 7.2).

²³ FUSTER GÓMEZ, M.: “Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: los vehículos de inversión inmobiliaria no financieros (Parte 1ª)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2012 (BIB 2012\260), pág. 4. De acuerdo con la Exposición de Motivos de la anterior Ley reguladora de este tipo de entidades, la 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras, mediante la misma se trataba de dotar de un marco jurídico más flexible y moderno que impulsase el desarrollo de estas formas societarias dentro del conjunto de reformas diseñadas para impulsar el crecimiento económico basado en el avance de la productividad con creación de empleo, dado que estamos ante entidades muy relevantes en la provisión de financiación a empresas implicadas en actividades de I+D+i. Se buscaba, pues, reconocer la acción beneficiosa de este tipo de entidades que impulsan “*el aumento de la productividad, la creación de empleo y el desarrollo de una cultura empresarial vibrante y emprendedora (...)*”. GALAPERO FLORES, R.: “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 20, 2009 (BIB 2009\1772), pág. 2.

mica para fomentar el crecimiento y la profesionalización en nuestro país de la pequeña y mediana empresa²⁴.

Sus actividades, principales y complementarias (cuya realización corresponde a la sociedad gestora), más allá de la ya indicada de toma de participaciones temporales en el capital de empresas de naturaleza no inmobiliaria ni financiera, son las definidas en los arts. 9 y 10 de la Ley 22/2014, a saber: *a)* la inversión en valores emitidos por empresas cuyo activo esté constituido en más de un 50% por inmuebles; *b)* la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras que coticen en el primer mercado de bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la UE o del resto de países miembros de la OCDE; *c)* conceder préstamos participativos, así como otras formas de financiación; y *d)* realizar actividades de asesoramiento dirigidas a las empresas que constituyan el objeto principal de inversión de las ECR²⁵.

Como señala MARTÍN DÉGANO, resulta lógico que se favorezca fiscalmente a este tipo de entidades en la medida en que uno de los objetivos que persigue el Impuesto sobre Sociedades es el de coadyuvar y ser congruente con el conjunto de medidas de política económica

²⁴ RUANO, A.: “El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 12, 2004, pág. 1. En el desarrollo de esta actividad intervienen tres tipos de agentes: “(...) *Por una parte, la empresa que precisa fondos a largo plazo para impulsar un nuevo proyecto empresarial o para consolidar sus posibilidades de crecimiento. Por otra, el inversor de riesgo, normalmente un intermediario financiero con naturaleza societaria o fiduciaria que, tras evaluar el proyecto, decide proporcionar los recursos permanentes demandados. Y, por último, el capitalista de riesgo, que suele ser un ahorrador último con escasa aversión al riesgo y dispuesto a ceder sus recursos a intermediarios especializados con la esperanza de obtener importantes plusvalías en un corto período de tiempo. Cuando el ahorrador último toma parte directamente en el capital de la empresa, esto es, sin la mediación de un inversor de riesgo, se le denomina Business Ángel, una figura que está cobrando una creciente importancia*”. MARTÍN PASCUAL, C.: *Fiscalidad de las entidades e instrumentos de financiación de PYME*, Ed. Civitas, Madrid, 2002, pág. 48.

²⁵ MOLINA HERNÁNDEZ, C.: “La financiación externa de las Sociedades anónimas deportivas y la escasa participación de los fondos de capital-riesgo”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, n° 53/2016 (BIB 2016\85628), pág. 10.

destinadas al fomento de la competitividad²⁶. Como siempre que se trata de fomentar una decisión de ahorro o de inversión, el régimen fiscal que se prevea es fundamental. Con el tratamiento fiscal favorable —del que enseguida nos ocuparemos, y en el que se ubican las medidas antijurisdicciones no cooperativas a estudiar— desarrollado por el art. 50 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para el capital-riesgo, se trata efectivamente de favorecer la existencia de este tipo de inversiones, que presenta relativas desventajas con respecto a otras inversiones debido a su riesgo mayor²⁷ y que redundará en el aumento del tejido empresarial de la pequeña y mediana empresa.

En efecto, en términos generales, como se ha esbozado previamente, el inversor en capital-riesgo compra acciones de compañías a las que, con su apoyo financiero y a la gestión, trata de poner en condiciones óptimas de competitividad en el mercado, aumentando de este modo su aptitud para ser rentables en el futuro. Llegado dicho momento, la salida de la inversión se produce por la venta de su participación en la compañía a un precio, lógicamente, superior al que se compró al tener en cuenta la nueva posición de la empresa en el mercado. Así pues, en el tratamiento de dichas plusvalías es donde reside el *corazón* del régimen fiscal especial de las ECR y su gran particularidad, y así, según dispone el art. 50.1 de la Ley, estas entidades estarán exentas parcialmente —en un 99%— por las rentas que obtengan de la transmisión de valores representativos de sus participaciones realizadas a partir del inicio del segundo año de su actividad y hasta el

²⁶ MARTÍN DÉGANO, I.: “Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21/1995 (BIB 1995\1276), pág. 3.

²⁷ Fuera del ámbito de la LIS, en el art. 45.IC.11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establece la exención de las operaciones de constitución y aumento de capital de las Entidades de capital-riesgo, en los términos establecidos en la Ley reguladora de las Entidades de capital-riesgo. De igual modo, el art. 20.Uno.18.n) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara exenta del IVA la gestión y depósito de las entidades de capital-riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los registros especiales administrativos. FUSTER GÓMEZ, M.: “Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: los vehículos de inversión inmobiliaria no financieros (Parte 1ª)”, *op. cit.*, pág. 5.

decimoquinto, inclusive, y siempre que no cumplan con los requisitos para aplicarse la exención por doble imposición de dividendos del art. 21.1 de la LIS²⁸.

Como señala RUANO, esta minoración constituye un tratamiento fiscal beneficioso *único* en nuestro ordenamiento jurídico-tributario: la posibilidad de prácticamente no tributar por el importe íntegro de las plusvalías que obtengan de la transmisión de las participaciones típicas que ostenten en sociedades españolas²⁹. En efecto, como resultado de esta exención, la sociedad de capital-riesgo solo integrará —como hemos visto— en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades el 1% de las rentas obtenidas en la transmisión (calculadas en base contable), reduciéndose así el tipo efectivo de tributación de tales rentas al 0.25%, tipo que se reducirá aún más (aproximándolo al 0%) tras computar los gastos y costes fijos de la sociedad que sean aplicables de acuerdo con el régimen general del impuesto³⁰.

²⁸ La exención del art. 50.1 de la LIS queda condicionada al cumplimiento de determinados requisitos, en especial, que los inmuebles que representen el 85% del valor contable total de los inmuebles de la entidad participada estén afectos ininterrumpidamente, durante el tiempo de tenencia de los valores, al desarrollo de una actividad económica en los términos previstos en el IRPF, distinta de la financiera (tal y como esta se define en la Ley 22/2014) —art. 50.1, cuarto párrafo, de la LIS—. A otro nivel, aunque la LIS no realiza especificación alguna sobre la cuantificación de las ganancias exentas, la renta derivada de la transmisión de las participaciones típicas de una ECR no debería ser otra que la diferencia entre el valor de transmisión y el precio de adquisición corregido por las correcciones valorativas que hayan sido necesarias siempre y cuando, lógicamente, dichas correcciones hayan sido deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la ECR. GALAPERO FLORES, R.: “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i”, *op. cit.*, pág. 7.

²⁹ RUANO, A.: “El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)”, *op. cit.*, pág. 7. Como indica el citado autor, resultaría interesante saber por qué se eligió este importe y no otros, como el del 95%, utilizado en algunos supuestos de exención del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, o el mismo 100% que, ya en estos niveles, podría parecer lo más lógico.

³⁰ En relación a estos gastos, el tipo de exenciones que nos ocupan hacen que resulte fundamental determinar con exactitud cuáles deben computarse como mayor precio de adquisición de la participación y cuáles no. Para un análisis de dicha cuestión, *vid.* RUANO, A.: “El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)”, *op. cit.*, pág. 7 y sigs.

Sin embargo —y entramos ya en las medidas defensivas—, este beneficio fiscal no será de aplicación cuando las rentas se obtengan “a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal” o “el adquirente resida en dicho país o territorio” (art. 50.5 y 6.a de la Ley)³¹. En contraposición a esto, resulta interesante destacar que, en caso de cumplirse los requisitos establecidos en el art. 21 de la Ley y ser de aplicación éste y no la ventaja fiscal que nos ocupa, no hay ninguna limitación a la aplicación de la exención por el hecho de que el adquirente de las participaciones transmitidas por la ECR resida en una jurisdicción no cooperativa³².

Pero el régimen fiscal especial en torno a las ECR afectado por medidas antijurisdicciones no cooperativas no se limita a la exención parcial comentada. Antes del momento de la desinversión, durante la participación de la sociedad financiada, las ECR pueden aplicar la exención prevista en el art. 21.1 de esta Ley a los *dividendos* y participaciones en beneficios procedentes de sus inversiones típicas (sociedades o entidades que promuevan o fomenten), *cualquiera* que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones³³. Pero también en este caso, según la cláusula del art. 50.5 de la Ley, la exención no será de aplicación en relación con aquella renta que se obtenga a través de una jurisdicción no cooperativa o cuando el adquirente resida en ella.

Por lo que se refiere al caso de las *ECR no residentes* que optan por invertir en entidades españolas, como es sabido, estas pueden articu-

³¹ GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en AAVV: *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coords.), *op. cit.*, pág. 967. En términos similares se manifestaba el art. 55.5 y 6 del TRLIS.

³² LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015*, Ed. Frances Lefèbvre, 2014, pág. 346.

³³ La configuración de este beneficio fiscal ha superado hoy su desafortunada regulación en el art. 69.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que creaba la sensación de que este se extendía a cualquier inversor —sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades— que hubiera adquirido una participación en una sociedad en la que, a su vez, hubiera invertido una ECR, mientras que la interpretación más lógica de la norma indicaba que era aplicable exclusivamente por las ECR (como confirmó la DGT en consulta de 21 de febrero de 2001). RUANO, A.: “El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)”, *op. cit.*, pág. 11.

lar su actuación con o sin establecimiento permanente, distinción que es tenida en cuenta por el art. 50 de nuestra LIS³⁴. Así, en el caso de ECR no residentes en España con establecimiento permanente, en la hipótesis de transmisión de acciones o reembolsos de acciones y participaciones, o en el supuesto de obtener dividendos y participaciones en beneficios, darán derecho a la aplicación de la exención prevista en el art. 21.3 de la LIS sobre este tipo de rentas —cualquiera que sea su porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones y participaciones— (en relación a las retenciones practicadas, podrán solicitar su devolución en la declaración sobre la renta de cada ejercicio).

Por su parte, respecto de las ECR no residentes sin establecimiento permanente, conforme al art. 50.4 de la LIS, los dividendos o participaciones en beneficios y las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de participaciones representativas del capital o los fondos propios de las ECR, no se entenderán obtenidos en territorio español cuando su perceptor sea una persona física o entidad contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente en España³⁵. Sin embargo, para ambos casos de ECR no residentes, resulta asimismo de aplicación lo indicado en el ya referido art. 50.5 de la LIS, esto es, que lo previsto no sea de aplicación cuando la renta

³⁴ Con esta regulación, que se remonta al TRLIS, se cubrió la laguna existente en la LIS de 1995 sobre cuál debía ser el reconocimiento que nuestra Administración tributaria debía hacer de las ECR no domiciliadas en España o, lo que era más importante, el tratamiento fiscal que se podía dispensar, tanto en sede de las ECR como en la de sus socios o partícipes, a los rendimientos que generasen y a su posterior distribución. Entonces se pensó que un criterio orientador al respecto podía ser el tratamiento que a las Instituciones de Inversión Colectiva no domiciliadas en España se otorgaba en nuestro Derecho, dependiendo de su inscripción o no en los registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de su carácter comunitario o extracomunitario y de su localización o no en una jurisdicción no cooperativa. DE LA PUENTE MARTÍN, J. A.: “Doctrina. La nueva regulación del capital riesgo en España”, La Ley 828, 2002, pág. 8.

³⁵ Resolución de la DGT V1612/2015, de 16 de mayo de 2015. Se sigue así lo establecido en el art. 3 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Con esta no sujeción se elimina la doble imposición interna y solo tributaría en el Estado de residencia, salvo que se tratase de no residentes establecidos en una jurisdicción no cooperativa. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a J.: *La financiación empresarial. Tributación en la empresa y del inversor*, op. cit., págs. 143, 144 y 146.

se obtenga a través de un país o territorio calificado como *jurisdicción no cooperativa* o cuando el adquirente resida en dicho país o territorio.

En relación, finalmente, a la concreta tributación de los *socios* de las ECR, también aquí el régimen diseñado por la LIS en el art. 50 prevé la extensión de las mismas cautelas antijurisdicciones no cooperativas que las contempladas para las ECR. En efecto, los socios tendrán igualmente derecho a la exención del art. 21.1 de la LIS, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones, cuando su perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR *con* establecimiento permanente en España (art. 50.3 y 50.4.a de la LIS), salvo que las rentas se obtengan “*a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal*” o “*el adquirente resida en dicho país o territorio*” (art. 50.5 y 6 de la LIS)³⁶. Tratándose de socios personas físicas o no residentes *sin* establecimiento permanente, tanto el dividendo o participación

³⁶ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), *op. cit.*, págs. 213 y 214. La Consulta de la DGT V3501/2015, de 13 de noviembre, versó sobre si los socios de una sociedad gestora de capital-riesgo residentes en España tendrían derecho a la exención para evitar la doble imposición del art. 21.3 de la LIS por las rentas derivadas del reembolso de sus participaciones en los fondos gestionados por la consultante que se correspondieran con rentas obtenidas por dichos fondos procedentes de fondos domiciliados en jurisdicciones no cooperativas, en la medida en que estas últimas estarán sometidas a plena tributación por el Impuesto sobre Sociedades español en sede de los fondos gestionados por la consultante. La sociedad gestora en cuestión tenía como objeto principal la toma de participaciones en otros fondos de capital-riesgo internacionales, centrándose su objeto de inversión principalmente en la adquisición de empresas no cotizadas basadas en EEUU y Europa y, de manera minoritaria, en Asia e Iberoamérica. Asimismo, una pequeña parte de los fondos internacionales en los que invertía la sociedad gestora estaban domiciliados en jurisdicciones que tenían la consideración de *no cooperativas*. En su respuesta, la DGT adujo que los socios residentes en España, siempre que cumplieran los requisitos establecidos en el art. 21.1 de la LIS relativos al porcentaje de participación poseído, en relación a las rentas derivadas del reembolso de las participaciones que se correspondan con las rentas obtenidas por los fondos domiciliados en jurisdicciones no cooperativas, tendrán derecho a la aplicación del régimen de exención previsto en el art. 21.3 de la LIS en la medida en que dichas rentas ya tributaron de forma efectiva en sede de la propia entidad gestora de la inversión. BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁ-

en beneficios como la renta positiva generada en la transmisión no se consideran obtenidos en territorio español (art. 50.4 *b*) de la LIS), *excepto* que se obtenga a través de un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa³⁷.

3. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Como es sabido, el concepto de *grupo de sociedades*, en términos económicos, resulta aplicable al conjunto de sociedades que, siendo objeto de una propiedad o de un control común (ejercida por la sociedad matriz o *dominante* del grupo), actúan como si constituyesen una sola unidad económica, siendo precisamente esa actuación unitaria de las entidades que conforman el grupo la que determina que, desde el punto de vista económico, se perciba a éste con una sustantividad propia, confiriéndosele el reconocimiento de un sujeto económico³⁸.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, por *grupos fiscales* hemos de entender el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, compuesto por una sociedad dominante y sus sociedades dependientes, que pueden optar por tributar por el régimen —exclusivo del Impuesto sobre Sociedades— de *consoli-*

ZAR, J. V.: *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, Ed. CEF, 2019, pág. 1126.

³⁷ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015*, *op. cit.*, pág. 349, AAVV: *Todo fiscal 2011*, Ed. Ciss. Wolters Kluwer, 2011, pág. 1259 y AAVV: *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades*, DÍAZ-ARIAS, J. M. (*Dir. y Coord.*), Ed. Deusto Jurídico, 2007, pág. 406.

³⁸ En el vigente marco de economía globalizada no suele ser infrecuente la existencia de estos grupos de sociedades, siendo circunstancias como la diversificación de actividades, la expansión territorial o la división de riesgos actualmente existente las que pueden impulsar a una sociedad a proceder a la creación de nuevas entidades o, en su caso, a tomar una participación que posibilite su control sobre otras ya existentes. CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el Impuesto sobre Sociedades y su proyección sobre los SIPS en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2012 (BIB 2012\90), pág. 1.

dación fiscal (art. 58.1 de la Ley)³⁹, teniendo estos la consideración de *contribuyentes* por el Impuesto sobre Sociedades (art. 56.1 de la Ley) —en calidad de ente sin personalidad jurídica— y no tributando las entidades incluidas en el grupo de forma individual (art. 55.1 de la Ley), al disfrutar de una especie de exención técnica por el impuesto.

La razón de ser de la consolidación no es otra que la de sintetizar, a través de una visión única y global, la situación patrimonial, económica y financiera correspondiente a diversos balances de situación, cuentas de pérdidas y ganancias y resto de estados financieros de diferentes empresas que se encuentran relacionadas y que constituyen un grupo empresarial⁴⁰. A grandes rasgos y sin ánimo de profundizar en exceso en el esquema de tributación de este régimen especial, tiene como centro —junto con el ya mencionado relativo a la subjetividad pasiva—: *a*) que el período impositivo del grupo debe coincidir con el período de la sociedad dominante; *b*) que la autoliquidación del grupo y el deber de ingresar su deuda estarán a cargo de la sociedad dominante. Además, las sociedades dominadas tienen responsabilidad solidaria de la deuda del grupo junto a los deberes formales.

En lo atinente a la *base imponible*, a grandes rasgos, en el régimen de consolidación se suman las bases imponibles individuales de las

³⁹ Vid. BLAZQUEZ LIDOY, A.: *El régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/1995 (fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, Madrid, 1999, SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CIRIO, J.: *La tributación consolidada de los grupos de sociedades. Régimen vigente y un modelo para su reforma*, Pamplona, 2002, y ÁLVAREZ MELCÓN, S.: “Régimen de consolidación fiscal en el impuesto sobre sociedades”, en *Manual del Impuesto sobre sociedades*, RUBIO GUERRERO (Dir.), Ed. I. E. F., Madrid, 2003.

⁴⁰ Así es, las cuentas de cada unidad jurídica por separado no logran ofrecer una imagen completa de sus actividades, llegando incluso a omitir informaciones relevantes tales como créditos y débitos recíprocos derivados de la realización de operaciones comerciales o financieras (a precios de mercado, inflados o subvencionados), de manera que podrían llegar a surgir resultados individuales recíprocos que no fuesen reales o de mercado y que, de hecho, pudieran significar transferencias de resultados de una sociedad a otra. CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el Impuesto sobre Sociedades y su proyección sobre los SIPS en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero”, *op. cit.*, pág. 3.

sociedades del grupo, se restan las “eliminaciones” por operaciones interiores, se suman las “incorporaciones” de cuantías previamente eliminadas y se compensan las anteriores bases negativas del grupo, coincidiendo el tipo de gravamen con el de la dominante⁴¹.

La Ley del Impuesto de Sociedades de 2014 modificó sustancialmente el régimen que nos ocupa introduciendo cambios que, entre otros aspectos, han afectado de forma sustancial a la configuración del *perímetro* de consolidación y a las disposiciones que, en materia de jurisdicciones no cooperativas, se proyectan en éste régimen. Como es sabido, uno de los requisitos exigidos por la Ley respecto de las entidades que pretenden conformar un grupo de consolidación fiscal es el relativo a su *residencia fiscal*, reservando la posibilidad de aplicar el régimen especial a las sociedades que la tengan en territorio español cuando se constituya el grupo o bien que adquieran tal condición en un momento posterior en el caso de que, habiendo sido residentes fuera de nuestro país, trasladen *a posteriori* a este su residencia fiscal⁴².

⁴¹ DE MIGUEL CANUTO, E.: “Cajas de Ahorro y consolidación fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, 2015 (BIB 2015\1002), pág. 2.

⁴² En este caso, y siempre que se cumplan el resto de condiciones necesarias para ser parte del grupo, tales entidades se integrarán en él desde el primer día del período impositivo en el que se produzca dicho traslado. Especial interés reviste, a fin de ilustrar sobre la importancia del requisito de la residencia fiscal y por implicar en la problemática planteada la cuestión de los jurisdicciones no cooperativas, la consulta V2414-15, de 30 de julio, referida a un supuesto en el que un grupo fiscal preveía trasladar a España el domicilio social y fiscal de todas las sociedades del grupo que hasta ese momento estaban localizadas en distintos territorios considerados jurisdicciones no cooperativas, con la excepción de una de ellas, que ostentaba contratos de exploración y producción de hidrocarburos en Tailandia a través de un establecimiento permanente situado allí. Esta entidad debía mantener su domicilio social en las Islas Caimán porque su traslado a España provocaría un cambio en la denominación social de la entidad (cambiaría su forma jurídica —*limited*— para pasar a adoptar una de las formas jurídicas permitidas por el ordenamiento jurídico en España —como hemos visto: sociedad comanditaria, anónima o de responsabilidad limitada—), modificación en su denominación que implicaría automáticamente el cambio en la del establecimiento permanente en Tailandia, provocando onerosas obligaciones en relación con los contratos de exploración y producción de hidrocarburos en dicho país. Por tal razón, en ese caso únicamente se trasladaría a España el domicilio fiscal, así como la sede de dirección efectiva de dicha entidad.

Aunque lo anterior no supone innovación alguna respecto a la normativa precedente, donde sí se han introducido cambios importantes conectados con la cuestión de la residencia ha sido en relación con las *entidades dominantes* del grupo, posición que desde el 1 de enero de 2015 puede adoptar una sociedad no residente en España pero *siempre que* (entre otros requisitos, a saber, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español) no resida en una jurisdicción no cooperativa [art. 58.2.a de la LIS]⁴³.

Otra prevención antijurisdicciones no cooperativas se localiza al hilo de un supuesto particular de entidad dominante del grupo. Es el caso de una entidad no residente que disponga en territorio español de un *establecimiento permanente* al que estén afectas las participaciones que posea sobre otras entidades residentes en territorio español y que cumplan las condiciones para ser consideradas dependientes. En este caso sí se permite que el establecimiento permanente pueda ser considerado también como entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo, siempre y cuando la entidad no residente titular de dicho establecimiento cumpla determinados requisitos, entre los que está no ser residente en una jurisdicción no cooperativa [art. 58.2 a) de la LIS], o sea dependiente, directa

La DGT señaló en este caso que el traslado del domicilio fiscal y la sede de dirección efectiva de la entidad suponía la obtención de la residencia fiscal en España, integrándose en el grupo fiscal con efectos desde el primer día del período impositivo en que produzca efecto dicho traslado. Añadió, por otro lado, que el hecho de que la entidad no pudiera trasladar a España su domicilio social, que se mantendría en las Islas Caimán (territorio considerado jurisdicción no cooperativa), conservando allí su tipología "*limited*", no debía llevar a considerar incumplido el requisito del artículo 58.1 de la LIS relativo a la forma jurídica de la entidad, siempre que dicha tipología se asimile a una sociedad anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, y se limite la responsabilidad de los accionistas en términos similares a los establecidos para estas formas societarias. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: "Doctrina administrativa en torno a la configuración del perímetro de consolidación fiscal", La Ley, n.º 7183, 2016, págs. 1 y 3.

⁴³ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: "Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales", en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), *op. cit.*, pág. 215 y GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: "Fraude fiscal y paraísos fiscales" en AAVV. *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coords.), *op. cit.*, pág. 968. *Vid.* la Consulta DGT V0318/2016, de 27 de enero.

o indirectamente, de otra dominante que resida en una jurisdicción no cooperativa [art. 58.2 f) de la LIS]⁴⁴.

En último lugar, en el ámbito esta vez de la consideración como entidades *dependientes* de establecimientos permanentes situados en territorio español, tienen tal condición los establecimientos de entidades no residentes respecto de las que una entidad cumpla las condiciones para ser dominante. De esta forma, pueden formar parte del grupo tanto los establecimientos permanentes dependientes de forma indirecta de una entidad dominante residente en territorio español a través de una entidad no residente como aquellos otros establecimientos permanentes situados igualmente en territorio español dependientes de una entidad dominante no residente que, entre otras exigencias, no podrá estar situada en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa⁴⁵.

4. RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES DE CANJE DE VALORES Y DE LAS OPERACIONES DE FUSIÓN, ABSORCIÓN Y ESCISIÓN TOTAL O PARCIAL

El régimen especial de neutralidad fiscal aplicable a las rentas determinadas en operaciones de reestructuración empresarial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley contiene también una serie de normas defensivas en relación con las jurisdicciones no cooperativas. En la actualidad, el régimen tributario de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (que bajo la nueva normativa pasa a ser de aplicación general y no optativo para las entidades intervinientes) se recoge en los arts. 76 a 89 de la Ley.

Como es bien sabido, en las operaciones en liza se produce un desplazamiento patrimonial desde una sociedad, la absorbida, escindida o aportante, a otra, la absorbente o beneficiaria.

⁴⁴ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), *op. cit.*, pág. 215.

⁴⁵ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015, *op. cit.*, pág. 358.

Por otra parte, en el patrimonio del socio se produce otra alteración sustantiva: el canje de las acciones que posee de la sociedad absorbida o escindida por otras que recibe a cambio de la sociedad absorbente o beneficiaria⁴⁶.

Pues bien, en el marco de este régimen especial de la Ley, la plusvalía fiscal que se exterioriza en ambos desplazamientos patrimoniales, tanto en la sociedad absorbida y en el socio, y que desde la óptica de la lógica de nuestra normativa tributaria y bajo el régimen general del Impuesto sobre Sociedades en particular (art. 17 de la LIS) implicaría una tributación onerosa (que supondría un obstáculo decisivo para la realizaciones de estas operaciones), aquí no supone la exacción del impuesto⁴⁷. Esto se debe no a un régimen de exención, sino de *diferimiento* de la tributación en relación con las rentas e incrementos patrimoniales resultantes de tales operaciones de reestructuración empresarial hasta el momento en que esas rentas se materializan o realizan por la entidad adquirente (en el proceso de amortización o mediante una transmisión posterior de los elementos patrimoniales y las participaciones en el capital de las sociedades que hubieran sido objeto de transacción)⁴⁸, persiguiéndose con ello, como se afirmó en la Resolución del TEAC de 17 de mayo de 2007, que en las operacio-

⁴⁶ Con las operaciones de *canje de valores* una sociedad adquiere participaciones en otra en cuantía suficiente para proporcionarle la mayoría de los derechos de voto en esta. A cambio de las acciones recibidas, entrega acciones propias a los socios de la sociedad participada.

⁴⁷ GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R. y ORTEGA CARBALLO, E.: *Todo Sociedades 2016*, Ed. Ciss. Wolters Kluwer, 2016, pág. 127.

⁴⁸ Por dicha razón, el elemento esencial de este régimen, esto es, el modo de lograr este diferimiento o “traslado” del gravamen, es, por un lado, la no integración de esas rentas en la base imponible de la entidad transmitente (art. 77.1 de la Ley) y, por otro, el mantenimiento de los valores *históricos*, a efectos fiscales, de los elementos que se transmiten (art. 78.1 de la Ley), con independencia de cuáles hayan sido los valores reales tenidos en cuenta para llevar a cabo la operación (GONZÁLEZ GONZÁLEZ J. M^a: *Todo Sociedades 2003*, Ed. Ciss, 2003, pág. 96). De esta forma, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida se incorporan a efectos fiscales (amortizaciones futuras, plusvalías por enajenaciones posteriores, etc.) a la sociedad absorbente por su valor histórico, no por el valor (real) convenido. Lo mismo sucederá con la valoración de las acciones en sede del socio: los títulos recibidos de la sociedad absorbente se valorarán, a efectos fiscales, en cada socio por el mismo valor de adquisición de los títulos entregados a cambio (los de la sociedad absorbida).

nes de concentración de empresas se justifiquen por motivos económicos, reducción de costes, mejora de la productividad, penetración en nuevos mercados, etc., y la fiscalidad no sea un freno a las tomas de decisiones sobre las mismas^{49/50}.

4.1. *El régimen fiscal del canje de valores*

En el régimen especial de canje de valores⁵¹ (consistente básicamente, tal y como hemos esbozado antes, en que no se integrarán en la base imponible —del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF o del IRNR— de los socios de la entidad transmitente las rentas e incrementos patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de éste) deben observarse una serie de requisitos para gozar del beneficio fiscal del diferimiento. Se requiere, en primer término [art. 80.1 a) de la Ley], que los socios que realicen el canje de valores residan en

⁴⁹ CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los «motivos económicos válidos» que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2/2009 (BIB 2009\23), pág. 1.

⁵⁰ Entre los precedentes normativos más recientes e importantes que ponen de manifiesto la preocupación del legislador deben destacarse la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las Fusiones de Empresas, y la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, la cual estableció, entre otros beneficios, una bonificación de hasta el 99% sobre la cuota del Impuesto de Sociedades derivada de la contabilización en los balances de fusión o escisión de incrementos patrimoniales. MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambios social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea”, en AAVV: *El Impuesto sobre Sociedades*, RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (*Dir.*), GUTIÉRREZ LOUSA, M. y GALÁN RUIZ, J. (*Coord.*), *op. cit.*, pág. 988. La modificación más sustancial de este régimen vino en la nueva redacción dada a los preceptos integrantes del mismo por la Ley 25/2006, de 17 de julio, que modificó el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales y del sistema portuario y aprobó medidas tributarias para la financiación sanitaria y para el sector del transporte por carretera, dictada para cumplir con las previsiones de la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005.

⁵¹ *Vid.* lo establecido en el art. 37.3 de la Ley IRPF (Normas específicas de valoración).

territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la UE o en el de cualquier otro Estado (siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España). Además, se exige [art. 80.1.b de la Ley] que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE⁵².

Por último (art. 80.5 de la Ley), el régimen no resultará de aplicación, integrándose las rentas, pues, en la base imponible de los impuestos en cuestión “*en relación con aquellas operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos*”⁵³ (de este modo, se obliga a la declaración de capitales obtenidos de forma irregular⁵⁴). Como aprecia SALTO VAN DER LAAT, a pesar de que la normativa hace referencia exclusivamente a “entidades” domiciliadas o establecidas, debe interpretarse teleológicamente que la limitación afecta de igual modo a sus socios. Según este autor, la residencia de uno solo de ellos en una jurisdicción no cooperativa no sería causa suficiente para que ni las entidades ni los demás socios

⁵² Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una sociedad anónima europea (SE) o una sociedad cooperativa europea (SCE) de un Estado miembro a otro.

⁵³ Una previsión parecida se contenía en el art. 87.5 del TRLIS, con la única diferencia de que, en lugar de decir que el régimen previsto “(...) *no resultará de aplicación en relación con aquellas operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos*” —art. 80.5 de la vigente LIS—, señalaba antes que se “*integrarán en la base imponible del se integrará en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este impuesto las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos*” (art. 87.5 del TRLIS). MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), *op. cit.*, pág. 216.

⁵⁴ AAVV: *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades*, DÍAZ-ARIAS, J. M. (Dir. y Coord.), *op. cit.*, pág. 496.

podieran beneficiarse del diferimiento de la tributación otorgada por este régimen especial de la LIS, sino que afectará exclusivamente a aquel socio que resida de modo efectivo en un país o territorio con tal calificación. Esta situación variaría radicalmente si fuese alguna de las entidades, la participada o la adquirente, la que residiera en un territorio de dicha consideración, pues en este último caso la imposibilidad sería absoluta⁵⁵.

4.2. *La tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión*

Una situación similar asume el legislador en relación con las operaciones de fusión, absorción y escisión. El régimen especial permite el diferimiento de la obligación tributaria a los socios de la entidad transmitente mediante la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las rentas que se pongan de manifiesto en las operaciones de fusión y escisión de sociedades, siempre que los socios sean residentes en territorio español o en algún estado miembro de la UE o en el de cualquier otro Estado (cuando, en este último caso, los valores sean representativos de capital social de una entidad residente en territorio español) —art. 81.1 de la Ley—.

Por el contrario, “sí se integrarán en la base imponible de este Impuesto (Sociedades), del IRPF o del IRNR las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos” (art. 81.4 de la Ley)⁵⁶, excluyéndose de este modo del régimen de diferimiento de la tributación, previsto para los

⁵⁵ SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *op. cit.*, pág. 76. En el mismo sentido, SANZ GADEA señala que el hecho de que unos socios residan en una jurisdicción no cooperativa no perjudicará el derecho a disfrutar del diferimiento de otros socios que no residan en un territorio de esa calificación. SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 8, 2009, pág. 239.

⁵⁶ La misma previsión se contenía en el art. 88.4 del TRLIS. MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), *op. cit.*, pág. 216.

socios de estas entidades en los números 1, 2 y 3 del art. 81 de la Ley, si se cumplen algunos de los supuestos citados literalmente —sociedad transmitente o adquirente domiciliada en una jurisdicción no cooperativa—⁵⁷, y en ningún caso podrán beneficiarse de ese régimen los socios domiciliados o establecidos en un país o territorio con tal consideración.

En definitiva, como hemos visto, las dos cláusulas antijurisdicciones no cooperativas relativas a las operaciones de reestructuración empresarial, recogidas respectivamente en los arts. 80 y 81 de la Ley, no permiten acogerse a los beneficios fiscales de estos regímenes en la medida en que las entidades que intervengan (adquirente y transmitente o participada) o bien alguno de los socios en dichas operaciones estén domiciliados o establecidos en jurisdicciones no cooperativas. Tampoco es posible si las rentas se obtienen a través de éstos⁵⁸. Se

⁵⁷ Las situaciones en las que tributaría la renta obtenida por los socios según su residencia y la de las entidades adquirentes y transmitentes serían las siguientes (BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. V.: *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pág. 1350):

Residencia del socio	Residencia entidad transmitente	Residencia entidad adquirente	Régimen de tributación
País o territorio considerado jurisdicción no cooperativa	España	Cualquier residencia	Sujeta
España	País o territorio considerado jurisdicción no cooperativa	Cualquier residencia	Sujeta
España	España	País o territorio considerado jurisdicción no cooperativa	Sujeta
España	Extranjero	País o territorio considerado jurisdicción no cooperativa	Sujeta
Extranjero	España	País o territorio considerado jurisdicción no cooperativa	Sujeta

⁵⁸ MEDINA CEPERO, J. R.: “La regulación tributaria de los paraísos fiscales”, op. cit., pág. 3.

trata de una medida justificada desde el punto de vista de la política estatal de desincentivo del recurso a dichos países o territorios en la medida en que el beneficio fiscal vedado es considerable⁵⁹.

Cabe reseñar que, en los dos casos de negación del régimen de diferimiento analizados en este apartado, la exclusión se relaciona con “*entidades domiciliadas o establecidas*” en el territorio considerado como jurisdicción no cooperativa y no con *entidades residentes* en uno de estos territorios, término este que, como hemos visto en medidas similares existentes en otros regímenes especiales, suele ser la utilizado por el legislador para discriminar las operaciones establecidas o relacionadas con una jurisdicción no cooperativa. Aunque no se identifiquen forzosamente el domicilio y el establecimiento de una entidad con su residencia fiscal, el hecho de que las anteriores limitaciones se apliquen también a las rentas que se obtengan “*a través*” de una jurisdicción no cooperativa puede hacer innecesaria esta salvedad⁶⁰.

Debemos, para concluir con este apartado, hacer siquiera una breve mención al régimen transitorio de deducibilidad de las diferencias surgidas en operaciones de reestructuración contenido en la DT 27^a (“*Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente*”) de la Ley, en la que es posible, asimismo, encontrar una norma antijurisdicciones no cooperativas⁶¹.

⁵⁹ SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *op. cit.*, pág. 77.

⁶⁰ Además, cabe observar que la norma de exclusión no se vincula a la residencia fiscal del accionista, socio o partícipe en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, sino al domicilio o establecimiento de las entidades implicadas en la operación societaria en dichos territorios, aunque también aquí podría entenderse que la residencia del partícipe en una jurisdicción no cooperativa supone e implica que se opera a través de esta, por lo que tampoco este partícipe se beneficiaría del régimen de diferimiento. PÉREZ RODILLA, G.: “Disposiciones antiparaíso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades” en AAVV: *El Impuesto sobre Sociedades*, RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (*Dir.*), GUTIÉRREZ LOUSA, M. y GALÁN RUÍZ, J. (*Coord.*), Ed. Civitas. Thomson Reuters, 2^a ed., 2010, págs. 1387 y 1388.

⁶¹ GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en AAVV: *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (*Coords.*), *op. cit.*, págs. 969 y 970.

En efecto, en relación a tales diferencias, siempre que surjan de operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen de neutralidad fiscal en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015, la Disposición referida prevé su deducción por la parte correspondiente a participaciones adquiridas a personas o entidades no residentes en territorio español. De igual forma, este régimen transitorio permite la deducción de la mencionada diferencia cuando el contribuyente pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la UE en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este impuesto. No obstante, la ley no permite la correspondiente deducibilidad fiscal cuando el transmitente resida en una *jurisdicción no cooperativa*.

5. RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS

La última medida antijurisdicciones no cooperativas de la que nos ocuparemos la hallamos en el régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros —en adelante ETVE—. A modo de breve contextualización socio-histórica que nos permita comprender su razón de ser y sus características básicas, diremos que en los últimos años ha sido cada vez más frecuente, de cara a fomentar la realización de actividades económicas en el exterior, la constitución en España de sociedades *holdings* que ostentan una participación en otras sociedades extranjeras que, a su vez, realizan actividades económicas en el extranjero. Mediante estas sociedades *holdings* se podía, así, repatriar los beneficios obtenidos por las sociedades no residentes a la sociedad *holding* española⁶². En este sentido, desde la Ley 43/1995 —con el fin de emular otras figuras semejantes existentes en otros países comunitarios— se recogió en nuestra normativa del Impuesto sobre Sociedades el régimen especial de las ETVE (actualmente se contiene

⁶² SANTAUFEMIA RODRÍGUEZ, C.: “Régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, 2016 (BIB 201621289), pág. 1.

en los arts. 107 y 108 de la vigente Ley, que mantiene en lo esencial este régimen) con el ánimo de aglutinar bajo el paraguas de una sociedad *holding* española la tenencia de participaciones extranjeras en otras sociedades no residentes en España, constituyendo esta figura fiscal una vía idónea para la realización de estas inversiones.

A modo de definición, puede decirse que una ETVE “es una entidad mercantil cuyo objeto social comprende entre otros, la gestión y la administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español con la consiguiente organización de medios naturales y humanos”⁶³. Esto es, una ETVE podrá ampliar su objeto social siempre y cuando en sus estatutos aparezca la actividad directamente relacionada con la gestión de los valores de dichas sociedades extranjeras (por tanto, las ETVE pueden llevar a cabo otras actividades más allá de la actividad principal de “holding”)⁶⁴.

Resulta importante precisar a este respecto que el régimen especial que nos ocupa ha ido cediendo protagonismo desde la incorporación en la normativa de la LIS de las disposiciones orientadas a evitar la doble imposición internacional económica en relación con los dividendos y plusvalías de fuente extranjera⁶⁵. En este sentido, en la nueva LIS ha desaparecido la referencia a la tributación de las rentas derivadas de las participadas extranjeras dentro de la regulación de este

⁶³ PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. R.: “Marco actual del régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n° 7, 2018 (BIB 2018\6555), pág. 2.

⁶⁴ El art. 107 de la LIS establece los requisitos que deben cumplirse para acogerse al régimen de las ETVE, siendo los siguientes: a) el objeto social ha de comprender “la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español”; b) los valores de la entidad han de ser nominativos; c) la entidad ha de contar con una organización de medios materiales y personales; y d) la opción por el régimen de las ETVE deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda (art. 51 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades). BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. V.: *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pág. 1529.

⁶⁵ SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, op. cit., pág. 80 y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Divulgación. Entidades de tenencia de valores extranjeros”, *La Ley*, n° 809, 2002, pág. 4.

régimen especial, como sucedía en el derogado TRLIS, y ello porque, en la vigente normativa del impuesto, la exención de los dividendos y plusvalías se regula, con carácter general, en el art. 21 de la Ley⁶⁶.

Por tanto, las ETVE sujetas a su régimen especial se podrán beneficiar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre los dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores propios de entidades no residentes en territorio español y de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente de los art. 21 y 22 de la Ley, en los mismos términos que cualquier otro contribuyente del Impuesto sobre Sociedades^{67/68} y, asimismo —y por lo que a nosotros nos interesa—, todas las *medidas antijurisdicciones no cooperativas* incluidas en el régimen de dichas exenciones serán igualmente aplicables a esas ETVE, en concordancia con el criterio general

⁶⁶ GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R. y ORTEGA CARBALLO, E.: *Todo Sociedades 2016*, op. cit., págs. 137 y 138.

⁶⁷ De este modo, la tributación de las ETVE por los dividendos o por las plusvalías que obtengan por la transmisión de valores de entidades residentes en el extranjero será la siguiente: a) para los valores extranjeros que tenga la ETVE que cumplan los requisitos establecidos en el art. 21 de la Ley y la ETVE no hubiera optado por aplicar los arts. 31 y 32 de la Ley, estarán exentos tanto los dividendos percibidos de las sociedades extranjeras en las que participen como las plusvalías que obtengan por la transmisión de valores de entidades residentes en el extranjero; b) para los valores extranjeros que obtenga la ETVE que cumplan los requisitos del art. 21 de la Ley y la ETVE hubiera optado por aplicar los arts. 31 y 32 de la Ley, se integrarán en la base imponible tanto los dividendos percibidos de las sociedades extranjeras en las que participen como las plusvalías que obtengan por la enajenación de valores residentes en el extranjero, gozando de la deducción por doble imposición internacional establecida en los arts. 31 y 32 (la opción por dichos preceptos es individual para cada una de las acciones que tenga la ETVE de sociedades extranjeras); c) para los valores extranjeros que tenga la ETVE que no cumplan las exigencias del art. 21 de la Ley, la entidad deberá forzosamente aplicar los arts. 31 y 32 de la LIS. BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. V.: *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, op. cit., pág. 1531.

⁶⁸ En el caso de que estas entidades tuviesen también participaciones en entidades *residentes* en territorio español, igualmente podrán aplicar el régimen de exención sobre los dividendos y plusvalías derivadas de estas últimas participaciones en los términos igualmente establecidos en el art. 21 de la Ley. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015*, op. cit., pág. 467.

seguido por el legislador de configurar este régimen especial según las pautas que inspiran los citados arts. 21 y 22.

En este sentido, en líneas generales las disposiciones antijurisdicciones no cooperativas en los arts. 21 y 22 de la Ley están definidas según las diferentes rentas declaradas exentas:

- a) Dividendos y participaciones de entidades no residentes: la exención no se aplica si la entidad participada de la que proceden estas rentas reside en una jurisdicción no cooperativa, excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responden a *motivos económicos válidos* y que realiza actividades empresariales [art. 21.1.b, párrafo tercero, de la Ley]⁶⁹.
- b) Rendimientos derivados de la transmisión de participaciones en entidades no residentes: la exención no se aplicará si se cumple la circunstancia antes referida para el caso de los dividendos. Debemos señalar en este punto que la modificación de esta exención llevada a cabo por la Ley de 2014 aportó, entre otros beneficios evidentes para las estructuras ETVE, la eliminación de la restricción (existente en el art. 21.2, párrafo 8º del TRLIS) consistente en denegar la exención internacional a las plusvalías obtenidas en caso de venta de filiales extranjeras si el comprador era residente en una jurisdicción no cooperativa⁷⁰.
- c) Rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes situados fuera de territorio nacional: tras la derogación del apartado número 7 del art. 22 de la Ley (con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017) —donde se contenía la cláusula antijurisdicciones no cooperativas prevista para este tipo de rendimientos— por parte del número ocho del apartado segundo del artículo 3 del Real Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, por remisión implícita contenida en apartado primero del citado art. 22 de la

⁶⁹ Esta regla es igual a la contenida en el art. 21.1 b) del TRLIS.

⁷⁰ PONS, P. M.: “Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 39, 2015, pág. 79.

LIS al art. 21.1 del mismo texto normativo (“*Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo anterior*”—el resaltado es nuestro—), la medida defensiva aplicable a las rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes será la ya comentada del art. 21.1 b), párrafo tercero, de la LIS (esto es, la exención no se aplicaría si el establecimiento del que proceden estas rentas estuviera situado en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, excepto que residiese en un Estado miembro de la UE y el sujeto pasivo acreditase que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas)^{71/72}.

⁷¹ Modificación que, en la práctica, no implica ningún cambio a este respecto toda vez que el diseño de la medida anti-jurisdicción no cooperativa del derogado art. 22.7 de la LIS era sustancialmente el mismo que la del art. 21.1 b), párrafo tercero, de la LIS. En efecto, de acuerdo con aquel: “*En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando el establecimiento permanente esté situado en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas*”.

⁷² PÉREZ RODILLA, G.: “Disposiciones antiparaíso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades” en AAVV: *El Impuesto sobre Sociedades*, RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (Dir.), GUTIÉRREZ LOUSA, M. y GALÁN RUÍZ, J. (Coord.), *op. cit.*, págs. 1380 y 1385. Para un análisis *in extenso* de las disposiciones antijurisdicciones no cooperativas integradas en las exenciones por doble imposición internacional nos remitimos a los Capítulos 4º (“medidas defensivas en el IRPF: Doble imposición internacional y regímenes especiales comunes con el Impuesto sobre Sociedades”) y 5º (“Medidas defensivas en el Impuesto sobre Sociedades (I). Régimen general: valoración y motivos económicos válidos de las operaciones”) de esta obra. En todo caso, sí queremos apuntar que, como señala SALTO VAN DER LAAT, el fundamento de la medida-antijurisdicciones no cooperativas contenida en dichas exenciones se basa en la falta de fiabilidad en relación con la información que ofrecen dichos países o territorios y el bajo (o nulo) nivel de gravamen de los territorios así calificados, de forma que se trata de penalizar y desincentivar su utilización toda vez que el efecto que se produce es el que más afecta a las empresas: la doble imposición. SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los

Pero, en cualquier caso, la principal característica del modelo de tributación de las ETVE se concreta en el régimen de las rentas obtenidas por sus *socios* como consecuencia de la distribución de los beneficios por estas entidades o de la transmisión de la participación en las mismas. En este sentido, el esquema de tributación final diseñado en el art. 108 de la Ley para aquellos (en el que, como vamos a ver de inmediato, son de aplicación tanto las previsiones antijurisdicciones no cooperativas recogidas en los arts. 21 y 22 de la Ley como una privativa de este régimen especial) quedaría del siguiente modo⁷³: [art. 108.1 a), b) y c) de la Ley] los beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a las que se refiere el art. 21 de la LIS que procedan de entidades no residentes en territorio español, o con cargo a las rentas exentas a que se refiere el art. 22 obtenidas en el extranjero mediante establecimiento permanente, cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente con establecimiento permanente del IRNR, tendrán el tratamiento que corresponda de acuerdo con la Ley [es decir, de cumplir los requisitos del art. 21 de la Ley, esos dividendos estarían exentos (y, en caso contrario, sujetos, sin perjuicio de que pudiera aplicarse la deducción establecida en el art. 32 de la Ley), salvo —como hemos visto— en el caso en que la entidad participada de la que proceden estas rentas (o el establecimiento permanente) resida en un país o territorio cali-

paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *op. cit.*, págs. 70 y 71. Por otro lado, cabe reseñar que, en el contexto internacional europeo, el régimen de exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores de entidades domiciliadas en países o territorios considerados jurisdicciones no cooperativas más parecido al modelo adoptado por España es el de Portugal. En términos generales, su exención (tanto doméstica como internacional) requiere de un 5% de participación y 24 meses de período de tenencia y excluye de igual forma rentas de jurisdicciones no cooperativas y, para sociedades extranjeras, requiere que hayan quedado sujetas a un impuesto equivalente al 60% del impuesto portugués (21%). PONS, P. M.: “Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores”, *op. cit.*, pág. 82.

73

Las mismas reglas que vamos a tratar de sintetizar a continuación se recogían en los arts. 118.1, 2 y 4 del TRLIS. MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), *op. cit.*, pág. 220.

ficado como jurisdicción no cooperativa —excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales (art. 21.1.b, párr. 3º, de la Ley)—⁷⁴], o serán renta del ahorro en caso de que el perceptor sea contribuyente del IRPF.

De igual modo, cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español sin establecimiento permanente, el beneficio distribuido *no* se entenderá obtenido en territorio español (lo que supone una ventaja comparativa respecto al régimen general que acabamos de ver⁷⁵), salvo que —y aquí encontramos la disposición antijurisdicciones no cooperativas *específica* del régimen de las ETVE— “*el perceptor de la renta resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal*” (art. 108.4 de la Ley)⁷⁶.

Por su parte [art. 108.2 *a*), *b*) y *c*) de la Ley], la renta obtenida en la transmisión de la participación en la ETVE o en los casos de separación de socios o liquidación de la entidad, si el perceptor es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente con establecimiento permanente del IRNR, y su porcentaje de participación —directa o indirecta— en el capital de la ETVE es, al menos, del 5%, o bien el valor de adquisición de su participación es superior a 20 millones de euros, podrá aplicar el régimen de exención regulado en el art. 21 de la LIS [la exención no se aplicará, de nuevo, si se cumple la circunstancia antes referida —para el caso de los dividendos— de residencia en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa].

Sin embargo (art. 108.2 de la LIS), si el perceptor es un no residente (entidad o persona física), no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas o con diferencias de valor imputables en ambos

⁷⁴ PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. R.: “Marco actual del régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *op. cit.*, pág. 7.

⁷⁵ BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Doctrina. Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *La Ley*, nº 769, 2002, pág. 12.

⁷⁶ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015*, *op. cit.*, pág. 467.

casos a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el art. 21 de la LIS o a establecimientos permanentes que cumplan los requisitos establecidos en el art. 22 de la LIS, salvo cuando “*el perceptor de la renta resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal*” (art. 108.4 de la LIS)⁷⁷, en cuyo caso la totalidad de la renta derivada de la transmisión se obtendría en España y tributaría por el IRNR⁷⁸.

Así pues, a efectos de delimitar la medida antijurisdicciones no cooperativas recogida en el art. 108.4 de la LIS (específica, como decimos del régimen especial que nos ocupa), el supuesto que nos interesa va referido a la situación en que una entidad o una persona física no residente en territorio español reciba beneficios distribuidos a cargo de renta no integrada en la base imponible de la ETVE. La regla general implica aplicar el principio de territorialidad y afirma que dichos beneficios *no* se tendrán por obtenidos en territorio español y, por lo tanto, no estarán gravados.

No obstante, dicha regla se rompe en perjuicio de aquellos socios residentes en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, que se verán afectos a tributar por dichas rentas en España por obligación real de contribuir. Por esta vía, el legislador impide que el beneficio que pueda tener la constitución de una sociedad *holding* en España no podrá ser utilizado por quienes residan en una jurisdicción no cooperativa. De este modo, se anula la posible no tributación de dichas rentas al partirse del presupuesto de que, como norma general, en los territorios calificados de jurisdicciones no cooperativas lo común es la baja o nula tributación⁷⁹.

⁷⁷ GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R. y ORTEGA CARBALLO, E.: *Todo Sociedades 2016*, *op. cit.*, pág. 138.

⁷⁸ SANTAUFEMIA RODRÍGUEZ, C.: “Régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *op. cit.*, pág. 9.

⁷⁹ SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *op. cit.*, pág. 80. A nivel de Derecho comparado, en el régimen tributario francés de entidad *holding*, a diferencia de nuestro caso, la consideración de *jurisdicción no cooperativa* no se asocia al territorio en que resida la compañía participada, sino al régimen fiscal otorgado a la sociedad. DE GRADO, J. y MORILLA, B.: “Doctrina. Regímenes Tributarios Europeos de Entidades Holding y su comparación con el régimen de las ETVE de la Ley 43/1995”, *La Ley*, n° 766, 2002, pág. 8.

Así pues, vemos en definitiva que el legislador supedita el régimen fiscal favorable que se establece a favor de las personas y entidades *no residentes* accionistas o partícipes de las ETVE a que aquellas no tengan su residencia en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa⁸⁰.

6. CONCLUSIÓN

Aunque la normativa española en materia de medidas antijurisdicciones no cooperativas ha sido permeable a gran parte de las recomendaciones emanadas de la UE, sería recomendable, como propone GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, introducir medidas defensivas (y adaptar en este sentido, añadimos nosotros, las ya existentes —como las estudiadas en el presente trabajo relativas a los regímenes especiales en el Impuesto sobre Sociedades—) cuya contundencia aplicativa variase en función de la gravedad de la situación a combatir (no es lo mismo, por ejemplo, el caso de las jurisdicciones *opacas* en materia tributaria que el de aquellas transparentes pero con un nivel reducido de tributación).

De igual modo, además de los preceptos de carácter defensivo contra las jurisdicciones no cooperativas contemplados por la normativa tributaria española, como los analizados en estas páginas, sería conveniente reforzar su eficacia con una batería de medidas complementarias orientadas a penalizar o evitar la inversión en jurisdicciones caracterizadas por su opacidad que pueden constituir un refugio para los evasores fiscales, como serían por ejemplo la mejora de la transparencia, en registros públicos y cuentas anuales, de los beneficiarios últimos de las sociedades ubicadas en jurisdicciones no cooperativas; la sanción de contribuyentes con presencia en tales territorios, la supervisión de intermediarios fiscales que facilitarían sus servicios lega-

⁸⁰ PÉREZ RODILLA, G.: “Disposiciones antiparaiso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades” en AAVV: *El Impuesto sobre Sociedades*, RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (Dir.), GUTIÉRREZ LOUSA, M. y GALÁN RUÍZ, J. (Coord.), *op. cit.*, pág. 1385.

les en los mismos o la instauración de vías de denuncia con garantías adecuadas⁸¹.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV: *Ley comentada del Impuesto sobre Sociedades*, DÍAZ-ARIAS, J. M. (Dir. y Coord.), Ed. Deusto Jurídico, 2007.
- AAVV: *Todo fiscal 2011*, Ed. Ciss. Wolters Kluwer, 2011.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “Doctrina administrativa en torno a la configuración del perímetro de consolidación fiscal”, *La Ley*, nº 7183, 2016.
- BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: “Doctrina. Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *La Ley*, nº 769, 2002.
- BORRÁS AMBLAR, F. y NAVARRO ALCÁZAR, J. V.: *Impuesto sobre Sociedades (2). Regímenes especiales. Comentarios y casos prácticos*, Ed. CEF, 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el Impuesto sobre Sociedades y su proyección sobre los SIPS en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2012.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “Los «motivos económicos válidos» que permiten la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2009.
- DE GRADO, J. y MORILLA, B.: “Doctrina. Regímenes Tributarios Europeos de Entidades Holding y su comparación con el régimen de las ETVE de la Ley 43/1995”, *La Ley*, nº 766, 2002.
- DE LA PUENTE MARTÍN, J. A.: “Doctrina. La nueva regulación del capital riesgo en España”, *La Ley* 828, 2002.
- DE MIGUEL CANUTO, E.: “Cajas de Ahorro y consolidación fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 7, 2015.
- FUSTER GÓMEZ, M.: “Situación actual de la fiscalidad del mercado inmobiliario: los vehículos de inversión inmobiliaria no financieros (Parte 1ª)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2012.

⁸¹ GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en AAVV: *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coords.), *op. cit.*, pág. 987 y 988.

- GALAPERO FLORES, R.: “Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 20, 2009.
- GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA, R. y ORTEGA CARBALLO, E.: *Todo Sociedades 2016*, Ed. Ciss. Wolters Kluwer, 2016.
- GARCÍA NOVOA, C.: “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 9, 2006.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a J.: *La financiación empresarial. Tributación en la empresa y del inversor*, Ed. Tirant lo Blanch, 2017.
- GÓMEZ-OLANO GONZÁLEZ, D.: “Fraude fiscal y paraísos fiscales” en AAVV: *El fraude fiscal en España*, GIMÉNEZ REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coords.), Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ J. M^a: *Todo Sociedades 2003*, Ed. Ciss, 2003.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Divulgación. Entidades de tenencia de valores extranjeros”, *La Ley*, nº 809, 2002.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.: *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2015*, Ed. Frances Lefebvre, 2014.
- MARTÍN DÉGANO, I.: “Regímenes especiales en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 21, 1995.
- MARTÍN PASCUAL, C.: *Fiscalidad de las entidades e instrumentos de financiación de PYME*, Ed. Civitas, Madrid, 2002.
- MARTOS GARCÍA, J. J.: “Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 33, 2007.
- MARTOS GARCÍA, J. J.: “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 2, 2017.
- MEDINA CEPERO, J. R.: “La regulación tributaria de los paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 14, 2005.
- MENÉNDEZ GARCÍA, G.: “El régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambios social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea” en AAVV: *El Impuesto sobre Sociedades*, RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (Dir.), GUTIÉRREZ LOUSA, M. y GALÁN RUÍZ, J. (Coord.), Ed. Civitas. Thomson Reuters, 2^a ed., 2010.
- MOLINA HERNÁNDEZ, C.: “La financiación externa de las Sociedades anónimas deportivas y la escasa participación de los fondos de capital-riesgo”, *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 53, 2016.

- MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, en AAVV: *La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, MERINO JARA, I. (Dir.), Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2016.
- PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D. R.: “Marco actual del régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, nº 7, 2018.
- PÉREZ RODILLA, G.: “Disposiciones antiparaíso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades” en AAVV: *El Impuesto sobre Sociedades*, RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (Dir.), GUTIÉRREZ LOUSA, M. y GALÁN RUÍZ, J. (Coord.), Ed. Civitas. Thomson Reuters, 2ª ed., 2010.
- PONS, P. M.: “Comentarios a la nueva exención para evitar la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades español: impacto en grupos españoles e internacionales y otros inversores”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 39, 2015.
- RUANO, A.: “El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 12, 2004.
- SALTO VAN DER LAAT, D.: “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”, *Crónica Tributaria*, nº 93, 2000.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “La nueva definición de paraísos fiscales, ¿el fin de los listados reglamentarios?”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 13, 2015.
- SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ, C.: “Régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 13, 2016.
- SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 8, 20

Capítulo X

Medidas defensivas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹

MARÍA GARCÍA CARACUEL

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL PAGADOR DE RENTAS Y EL DEPOSITARIO O GESTOR DE BIENES (ART. 9.3 TRLIRNI Y art. 41.5 LGT). 2.1. El responsable solidario en el IRNR. 2.2. Motivación de la inclusión de cada territorio o régimen preferencial. 3. EXCLUSIÓN DE EXENCIONES (Art. 14 TRLIRNR). 4. TRIBUTACIÓN COMPLEMENTARIA POR LA TRANSFERENCIA DE RENTAS DESDE EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA CASA MATRIZ (Art. 19.3 TRLIRN). 5. RÉGIMENES ESPECIALES. 5.1. Entidades en régimen de atribución de rentas sin presencia en España que obtengan renta en nuestro territorio (Art. 39.2 TRLIRNR). 5.2. Gravamen especial sobre bienes inmuebles (Arts. 40 a 45 TRLIRNR). 5.2.1. Origen del Gravamen especial. 5.2.2. Marco jurídico actual. 6. EXCLUSIÓN DE LA OPCIÓN DE TRIBUTACIÓN SEGÚN LA NORMATIVA DEL IRPF PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE. 7. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

La evolución del Impuesto sobre la Renta de no Residentes —IRNR, en adelante— muestra un proceso de adaptación de nuestro Ordenamiento tributario a un sistema económico globalizado. Es, sin duda, una reacción del Estado español a la creciente internacionalización de la economía española que, junto con la ampliación de la red de Convenios internacionales de doble imposición, ha ido perfilando una tributación internacional cada vez más compleja y detalla-

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraisos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

da. Pero igualmente, una imposición específica para los no residentes se asienta sobre un trato diferenciado, acaso a veces discriminatorio, entre residentes y no residentes. No siendo éste el objeto de nuestro capítulo, sí es preciso señalar la trascendencia que tiene la distinción entre ser residente en la UE y residente en un tercer Estado, entre los que pueden encontrarse territorios o países considerados como paraísos fiscales, tras la Ley 11/2021, jurisdicciones no cooperativas. En el primer caso, el marco comunitario tiene un Ordenamiento jurídico propio que es determinante. Por lo que se refiere al segundo caso, las posibles discriminaciones deberán resolverse mediante los Convenios internacionales, la aplicación del principio de reciprocidad y las propias normas del IRNR². En la medida en que las relaciones con las jurisdicciones no cooperativas se han caracterizado normalmente por la ausencia de Convenios y del principio de reciprocidad, el Estado español se protege mediante la aplicación de una serie de medidas defensivas en el IRNR.

Si bien los inicios del IRNR con la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, lo presentan simplemente como un tributo emancipado de los dos principales impuestos personales sobre la renta, donde hasta entonces venía configurándose como una especialidad dentro de los grandes tributos, sucesivas modificaciones que llevaron hasta la aprobación del vigente texto refundido —Real Decreto Legislativo 5/2004 que aprobó el Texto Refundido del IRNR, en adelante TRLIRNR— ponen de relieve la especificidad de la tributación de las rentas obtenidas por personas físicas y jurídicas no residentes³. Junto con el mencionado texto jurídico, se completa la normativa básica española sobre la fiscalidad de no residentes con el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR, a la que podríamos añadir la regulación sobre jurisdicciones no cooperativas, contenida en las DA 1ª y 10ª de la Ley 36/2006 y, hasta que no

² TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “El Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, en la obra colectiva *Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, SAU, enero de 2015. BIB 2015\1882.

³ La Ley 46/2002 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el vigente Texto Refundido del IRNR que supone una simple actualización de la Ley 41/1998. Con las distintas modificaciones se persiguió dotar de mayor claridad mediante la integración en un solo cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a la tributación de los no residentes.

se apruebe Orden Ministerial que las enumere, por remisión el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se enumeran los países o territorios que se consideran como tal.

Pero no es hasta la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, cuando se ponen de relieve las medidas defensivas del impuesto en el marco de las relaciones económicas internacionales⁴. El IRNR tiene como vocación incentivar la internacionalización de la empresa española, cuidar la movilidad geográfica de los trabajadores, así como mejorar tanto la atracción de inversiones extranjeras a la vez que se perfeccionan los mecanismos de control para la lucha contra el fraude fiscal. Es una constante en la normativa que regula el impuesto, la preocupación por la existencia de jurisdicciones no cooperativas y la adopción, en consecuencia, de medidas de protección por parte de la Administración tributaria española, respecto de la falta de información y la opacidad⁵.

Antes de pasar a un análisis detallado de estas medidas defensivas, conviene dejar constancia de la necesidad de interpretar la normativa propia del Impuesto “*en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades*”⁶ y que, por esta misma razón, las leyes que regulan los dos impuestos anteriores van a contener preceptos que de alguna manera tendrán una repercusión sobre la fiscalidad de los contribuyentes no residentes, a la vez que se deberá recurrir a ellas para dilu-

⁴ Medidas directamente influenciadas, como indica CARMONA FERNÁNDEZ, N., por “superestructuras normativas o cuasinormativas derivadas de ciertas organizaciones supraestatales, Unión Europea y OCDE”. *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Impuesto sobre la Renta de no Residentes 2003” en AAVV, *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, CISS, septiembre 2007, pág. 17.

⁵ Nos remitimos a los Capítulos I a V de esta obra, dedicados a la evolución y delimitación de los criterios seguidos en la OCDE, en UE y en el ordenamiento interno para identificar a los paraísos fiscales y regímenes fiscales perjudiciales, integrados ahora dentro del término pluricompresivo de jurisdicciones no cooperativas. Igualmente véase el estudio cronológico realizado por MARTOS GARCÍA, J. J., “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Revista Quincena Fiscal* n° 3, 2017 parte Estudio (BIB 2017\10610).

⁶ Artículo 3 del propio Texto refundido.

cidar aquellas cuestiones que no estén lo suficientemente reguladas en el TRLIRNR.

Por último, a modo de marco introductorio, exponemos de forma esquemática algunos elementos esenciales del Impuesto. El IRNR es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en este. Son contribuyentes por este impuesto:

- Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo salvo que sean contribuyentes por el IRPF.
- Las personas físicas con nacionalidad extranjera que sean residentes en España por su cargo o empleo, como miembros de misiones diplomáticas, oficinas consulares, funcionarios en activo que ejerzan aquí cargo o empleo oficial, siempre a título de reciprocidad.
- Las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el art. 13 del TRLIRNR. No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, se consideran Rentas obtenidas en territorio español:

- a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español o cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español o cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas.
- c) Los rendimientos del trabajo: Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

- d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.
- e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.
- f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario: Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España. Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español. Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español. Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos anteriores.
- g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.
- h) Las rentas imputadas a los contribuyentes, personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.
- i) Las ganancias patrimoniales.

2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL PAGADOR DE RENTAS Y EL DEPOSITARIO O GESTOR DE BIENES (ART. 9.3 TRLIRNI Y ART. 41.5 LGT)

2.1. El responsable solidario en el IRNR

Actualmente, la regulación del impuesto establece tres supuestos específicos de responsabilidad solidaria: el pagador de los ren-

dimientos devengados por los contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, respecto de los rendimientos pagados e independientemente de donde tenga su residencia el contribuyente; el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente respecto de las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado; y el representante de establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

Sin embargo, existiendo la obligación de retener o ingresar a cuenta para el pagador de rentas sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes en el IRNR, parece una redundancia fijar responsables solidarios por impago de las mismas. Conforme a la propia estructura y mecánica del Impuesto, en el que la retención constituye un pilar esencial a la vez que efectivo, puede resultar, en determinados supuestos, algo excesivo el recurso a la figura del responsable solidario en sustitución del retenedor.

Al hilo de lo comentado, parece coherente que en los dos primeros supuestos la responsabilidad se excluya cuando exista la obligación de retener o ingresar a cuenta recogida en el art. 31 TRIRNR —es decir, en relación con las entidades y personas físicas residentes que realicen actividades económicas por la rentas pagadas, los contribuyentes de este impuesto, entidades en régimen de atribución de rentas, con y sin presencia en territorio español y entidades aseguradoras domiciliadas en algún estado del Espacio Económico europeo—, obligación que conlleva sus propias responsabilidades.

Ahora bien, entendemos que no resultaría aplicable esta exclusión cuando las rentas, bienes o derechos pertenezcan a personas o entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas. En definitiva, y dadas las características del art. 31 TRIRNR, los supuestos de responsabilidad solidaria por pago de rentas o gestión de bienes y derechos se reducen, prácticamente, a los casos en los que éstos pertenezcan a un contribuyente del impuesto que tenga su residencia en una jurisdicción no cooperativa.

Analizado desde el punto de vista del contribuyente del IRNR cuando es residente en una jurisdicción no cooperativa, se derivan dos supuestos de responsabilidad solidaria que recaen, el primero

sobre los pagadores de rendimientos devengados sin establecimiento permanente por dicho contribuyente; y el segundo sobre los depositarios o gestores de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente.

En el caso del depositario o gestor, como a continuación tendremos ocasión de analizar, salvo en aquellos casos en los que exista un contrato de servicios de gestión de bienes o un contrato de depósito de bienes o valores —pensemos en un supuesto habitual con una entidad financiera—, la calificación de la figura de gestor o depositario y, consiguiente responsable solidario, no es del todo pacífica. Desde 1992, la Dirección General Tributos ha venido delimitando el contenido de tareas que definen al gestor, como prueban las resoluciones de 5 y 19 de febrero de dicho año⁷. Este supuesto de responsabilidad fue incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

La peculiaridad de éstos dos únicos casos es que se permite a la Administración actuar directamente frente al pagador de rentas o el depositario o gestor de bienes, sin necesidad de acudir al acto administrativo previo de la derivación de responsabilidad en vía ejecutiva, conforme al procedimiento previsto en el art. 41.5 de la LGT, lo que la convierte en una medida de corte cautelar. No debe dejar indiferente el hecho de que se está prescindiendo de toda garantía procedimental y acercando el supuesto de obligado tributario más a la figura del sustituto que al de responsabilidad tributaria. Este es un debate que siempre ha existido⁸; una reconducción a la figura del sustituto evitaría un cuestionamiento sobre la legitimidad de estos supuestos de responsabilidad solidaria.

⁷ Así, tareas consistentes en el pago de facturas de electricidad, teléfono, reparaciones o pago de impuestos de propietarios no residentes de inmuebles ubicado en España por parte de una agencia de servicios turísticos sí deben ser considerados como gestor de sus bienes y rendimientos correspondientes, convirtiéndolo, por tanto, en responsable solidario. CARMONA FERNÁNDEZ, N., en la obra citada recoge el contenido de dichas consultas. Igualmente, CALVO VÉRGEZ, J., *El Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Tirant lo Blanch Monografías, 2017, págs. 92 y 93.

⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *op. cit.*

Lo más destacable de esta medida es, precisamente, esta ausencia de procedimiento. Resulta, al menos, discutible la posibilidad de dirigirse directamente frente a los pagadores de rendimientos y los depositarios de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente, a los que “será exigible la deuda tributaria”, sin que sea necesario un acto administrativo previo de derivación de responsabilidad. Es difícil entender esta medida que se basa exclusivamente en la dificultad de notificar previamente al contribuyente residente en una jurisdicción no cooperativa.

Aunque no se diga expresamente, sí parece quedar claro que la deuda exigible es únicamente la correspondiente al pago realizado, en el caso de los pagadores, tal y como se describe en el supuesto primero del párrafo 1 del art. 9 TRIRNR. En el caso de los gestores y depositarios, la Dirección General de los Tributos vino a precisar en su contestación a una Consulta de 19 de febrero de 1992 el alcance de la responsabilidad se refiere a la deuda derivada de las rentas que resulten de los bienes o derechos objeto de depósito⁹; en cuyo caso el importe de la deuda tendrá como límite máximo el valor de los bienes depositados, pudiendo incluso estos “responsables”, en opinión de FALCÓN Y TELLA, liberarse con la entrega de los bienes depositados¹⁰.

El tercer supuesto de responsabilidad solidaria afecta a los representantes, de acuerdo con lo establecido en el art. 10 del TRIRNR. Es una medida habitual que las legislaciones internas exijan el nombramiento de un representante para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes no residentes. Nombramiento que viene justificado por la necesidad de que exista un control efectivo. Tras la reforma introducida mediante la ya mencionada Ley 36/2006, se refuerzan las medidas para el nombramiento de un representante y se establecen presunciones en caso de incumplimiento. El supuesto de responsabilidad solidaria del art. 9.4 se refiere exclusivamente a representantes de establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en nuestro territorio.

⁹ Información extraída de la obra de CARMONA FERNÁNDEZ, N., *op. cit.*

¹⁰ FALCÓN Y TELLA, R., Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II), *Quincena Fiscal*, nº 3-4, 2007, BIB 2007\38.

2.2. Motivación de la inclusión de cada territorio o régimen preferencial

Además de estos supuesto de responsabilidad solidaria, no es nada desdeñable la forma en la que se procede al nombramiento de un representante en caso de contribuyentes residentes en países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información tributaria, que tras la Ley 11/2021, serán aquellos con los que no haya normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable¹¹; éstos deben, además, ser titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales, en el caso de incumplimiento de la obligación general de nombramiento de representante.

La principal finalidad de esta medida, insistimos, es la necesidad de que exista un control fiscal, y cuánto más, cuando la residencia se sitúa en un jurisdicción no cooperativa, de modo que se pueda facilitar la interlocución y el curso procedimental de las actuaciones inspectoras, pudiendo considerarse como tales representantes, en defecto de designación expresa, los depositarios o gestores de los bienes o derechos concernidos, estableciéndose así una especie de presunción de representación.

En este último caso, se trata de aquellos supuestos en los que se incumple la obligación de nombrar un representante, en cuyo caso, la Administración considerará como tal al depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes¹², que puede no tener nin-

¹¹ Conforme a la DA 10ª de la Ley 36/2006, según redacción dada por la Ley 11/2021, Las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

¹² Cuando se incumpla la obligación de nombrar representante en los casos que estamos tratando, se dispone una agravación de la sanción correspondiente a la infracción cometida pues la cuantía de la multa se eleva de 2.000 €, que es la sanción prevista para todos los casos en general, hasta 6.000 €, multa aplicable sólo para supuestos relativos a contribuyentes residentes en países con los que no exista efectivo intercambio de información. A este respecto, se pronuncia GARCÍA NOVOA puesto que “se incrementa la sanción si el que incumple la obliga-

guna relación con un residente en un jurisdicción no cooperativa o con una sociedad base localizada en el mismo y cabe la posibilidad de que, ni tan siquiera, conozca la circunstancia de la residencia en una jurisdicción favorable. Como ya sabemos, la condición de gestor o depositario de bienes pertenecientes a residentes en jurisdicciones no cooperativas los convierte en responsables solidarios, volviendo, a modo de espiral, al supuesto de responsable solidario del art. 9.3 en cuyo caso, entendemos, que igualmente estaría privado del procedimiento administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el art. 41.5 de la LGT.

Este supuesto de representación es especialmente polémico, puesto que como hemos indicado, con la combinación de los arts. 10 y 11 del TRIRNR, se permite considerar como representante del residente en un jurisdicción no cooperativa al gestor o depositario de bienes situados en España, pero además se atribuyen plenos efectos a las notificaciones realizadas al responsable e incluso, en defecto del mismo, en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de contribuyente residente en un territorio con el que no haya normativa aplicable sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria. Por último, se añade un complemento con la nueva redacción del art. 11.2 del TRLIRNR. En su virtud, se dispone una suerte de presunción de notificación de modo que, en aquellos casos en los que no exista responsable solidario por no haber designado representante las personas residentes en un territorio con el que no exista intercambio efectivo de información tributaria, la notificación que se practique “en el lugar de situación del inmueble de su titularidad” equivaldrá a una notificación practicada en el domicilio fiscal del responsable solidario, puesto que dicha condición se adquiere por su calificación como depositario de los bienes y derechos¹³.

ción de nombrar representante reside en un territorio situado en una jurisdicción favorable, lo que es difícilmente justificable en la medida en que implanta una especie de derecho sancionador de autor”, GARCÍA NOVOA, C., “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, n° 9, 2006 parte Doctrina (BIB 2006\603).

¹³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, *Temas Tributarios de Actualidad*, www.aedaf.es.

Una búsqueda obcecada por lograr la eficacia en la lucha contra el fraude, lleva al legislador a generar una ficción considerando como notificación efectiva a un representante del contribuyente, cuando la persona a la que se notifica no tiene tal condición; o incluso considerar como notificado en el lugar en el que existe un inmueble de propiedad del contribuyente. Una vez más, debemos defender que bajo el amparo de la lucha contra el fraude fiscal no pueden legitimarse determinadas extralimitaciones.

Con objeto de esta medida, FALCON Y TELLA en su día se pronunció entendiéndola como meramente “voluntarista”, además de dudosamente constitucional, a la luz de la jurisprudencia sentada en relación con el presentador de documentos en las SSTC 111/2006 y 113/2006, ambas de 5 de abril¹⁴. Los mismos efectos se podrían haber alcanzado, aunque el contribuyente incumpla su obligación de nombrar un representante, por ejemplo, permitiendo que se siga el procedimiento administrativo con una simple notificación por edictos, llegando incluso al embargo y enajenación de los bienes que logren localizarse¹⁵.

Tras la descripción del régimen vigente, parece inevitable la condición de responsable solidario para los representantes de residentes en jurisdicciones no cooperativas, excepto cuando actúe realmente como mero representante y sin tener la condición de pagador, gestor o depositario, circunstancia que entendemos, igualmente, poco habitual, especialmente si consideramos la posición de la DGT sobre la figura del gestor comentada previamente.

3. EXCLUSIÓN DE EXENCIONES (ART. 14 TRLIRNR)

El art. 14 del TRLIRNR contempla una serie de supuestos de exención de rentas, rendimientos y ganancias patrimoniales. El motivo esencial por el que se aplican estas exenciones se encuentra en el

¹⁴ El mismo autor comenta ambas sentencias —RTC 2006, 111 y RTC 2006, 113— en la *Revista Quincena Fiscal* n° 11, 2006 (BIB 2006, 855).

¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R., Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II), *Quincena Fiscal*, n° 3-4, 2007, BIB 2007\38.

principio de no discriminación, que exige equiparar el tratamiento tributario al de las rentas eximidas de tributación, cuando son obtenidas por un residente en territorio español. Ahora bien, cuando la situación no es equiparable, como en el caso de residentes en jurisdicciones no cooperativas, el principio de no discriminación no tiene cabida, motivo por el que el apartado 2 del art. 14 establece que *“en ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras c), i) y j) —este último apartado en la actualidad está suprimido— del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal. Tampoco será de aplicación lo previsto en la letra h) del apartado anterior cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal”*.

Las rentas de los contribuyentes residentes en jurisdicciones no cooperativas que quedan excluidas de la exención son, en primer lugar, los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles generados en España, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente; en segundo, las plusvalías derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español; y, en tercero, los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados, reiteramos, en una jurisdicción no cooperativa.

En la medida en que no está garantizada una tributación efectiva en el país de residencia porque no existe obligaciones de intercambio de información, aquellas rentas y ganancias que son obtenidas a través de jurisdicciones no cooperativas estarán sujetas al IRNR, quedando sin efecto la exención del art. 14 del Real Decreto Legislativo.

Un comentario más profundo merece el apartado h) del art. 14, en cuanto que introduce su propia medida antifraude para evitar que los beneficios lleguen a entidades situadas en países en los que no existe un efectivo intercambio de información. En dicho apartado se indica

lo siguiente “Lo establecido en esta letra h) [la exención en el IRNR de los dividendos distribuidos por sociedades residentes a matrices residentes en otros Estados miembros] no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas”.

El legislador tiene en consideración un supuesto habitual de abuso por el que se utiliza una entidad situada en un Estado miembro, pero que, a su vez, ésta está controlada por otra entidad residente en un tercer Estado con el que no existe normativa aplicable sobre asistencia mutua y que, por tanto, puede estar considerado como jurisdicción no cooperativa. Para estos casos, la normativa española exige que se pruebe que no se persigue el fraude o abuso con dicha estructura mediante la evidencia de la existencia de motivos económicos válidos. Ésta es una cláusula antiabuso cuyas características coinciden con la cláusula prevista por el ordenamiento francés¹⁶ y declarada contraria a la Directiva Matriz-Filial y a la libertad de establecimiento en la STJUE *Eqiom*¹⁷.

¹⁶ Art. 119.ter del Code Général des Impôts (CGI), “[la exención de la retención sobre dividendos] no será aplicable cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a [dicha exención]”.

¹⁷ STJUE de 7 de septiembre de 2017, Asunto C-6/16, *Eqiom SAS y Enka SAS* c. *Ministre des Finances en des Comptes publics*. Para un comentario en profundidad de la sentencia, véase JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J., “Presunciones genéricas, libertad de establecimiento y directiva matriz-filial: ¿es compatible la cláusula antiabuso del art. 14.1.h) TRLIRNR con el Derecho de la Unión? Análisis de la STJUE de 7 de septiembre de 2017, *Eqiom SAS y Enka SAS* c. *Ministre des Finances en des Comptes publics* (asunto C-6/16)”, *Nueva Fiscalidad*, n° 4, 2017, octubre 2017, págs. 239-251.

Sin querer ser demasiado exhaustivos, la finalidad de la Directiva Matriz-Filial es perseguir los montajes puramente artificiales —concepto altamente desarrollado por la jurisprudencia europea¹⁸—, por lo que una norma anti-abuso que establezca una presunción general de fraude o abuso va más allá del objetivo de la Directiva. En este sentido, los pronunciamientos del TJUE exigen a las Administraciones tributarias que se realicen exámenes individualizados de los casos que confirmen el abuso, antes de poder denegar el acceso al régimen contenido en la Directiva¹⁹. Precisamente, en la sentencia a la que hacemos referencia, Asunto *Equiom*, el TJUE ha declarado la incompatibilidad de la normativa francesa antiabuso aplicable en el marco de la Directiva Matriz-Filial con la propia Directiva y con la libertad de establecimiento.

La norma francesa establecía una presunción general de fraude o abuso para todas las distribuciones de dividendos a entidades residentes en un Estado miembro que estuvieran controladas por personas residentes en un tercer Estado, caso equiparable al comentado párrafo del apartado h) del art. 14 TRLIRNR que no debemos dejar pasar inadvertido. Según el TJUE, dicha presunción va más allá de lo necesario para luchar contra montajes puramente artificiales orientados a disfrutar indebidamente de las ventajas fiscales previstas en la Directiva.

La norma antiabuso de la normativa francesa, al igual que la de nuestro Ordenamiento, establecía una presunción general de fraude o abuso que debía ser desvirtuada por el contribuyente. El establecimiento de una presunción general de abuso o fraude que limite el acceso a los derechos y libertades derivados del Derecho de la Unión a toda una categoría de contribuyentes es claramente una vulnera-

¹⁸ Tómesese como ejemplo las sentencias TJUE de 16 de julio de 1998, Asunto C-264/96, ICI; de 13 de abril de 2000, Asunto C-252/98 Baars; de 12 de diciembre de 2002, Asunto C-324/00, *Lankhorst-Horost*; de 11 marzo 2004, Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*; de 2 de septiembre 2006, Asunto C8-196/04, *Cadbury Schweppes*; 11 de octubre 2007, Asunto C-451/05, *Elisa*; 18 de diciembre de 2007, Asunto C-101/05, *Skatteverket*; 19 de noviembre de 2009, Asunto C-540/07, *Comisión contra Italia*; y de 28 de octubre de 2010, Asunto C-72/09, *Et. Rimbaud SA*.

¹⁹ Pronunciamientos TJUE sobre directiva matriz-filial y aplicación de cláusulas antiabuso.

ción del Derecho primario y del derivado. Esta conclusión no debe ser ignorada, puesto que nuestra normativa es sustancialmente idéntica a la que el TJUE ha declarado contraria al Derecho de la UE en este pronunciamiento. En este sentido y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, solamente podrán establecerse normas de este tipo cuando tengan por objetivo exclusivo el de luchar contra montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea el de lograr indebidamente una ventaja fiscal.

Posteriormente, el 26 de febrero de 2019, el TJUE se ha pronunciado con una sentencia de los asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 en la que revisa de nuevo una cláusula antiabuso similar a la francesa, en este caso, de la legislación danesa. El Tribunal insiste en la prohibición de una presunción general de abuso, no obstante, en esta reciente sentencia, se advierte una definición más laxa del concepto de práctica fiscal abusiva, así como una interpretación menos restrictiva en el cumplimiento de los elementos objetivos y subjetivos, viniendo a reforzar a las administraciones tributarias en una aplicación extensiva de los principios antiabuso y, a la vez, más exigente con las condiciones para la aplicación del régimen fiscal derivado de las Directiva UE de Matriz-Filial, como con respecto a los Convenios de doble imposición, respecto de situaciones que afectan a sociedades holdings intermedias²⁰.

Por el momento, en nuestro país, los Tribunales han evitado que se plantee una reforma del precepto por incompatibilidad con la normativa comunitaria, en la medida en que han aplicado la cláusula considerando que es compatible con la Directiva y con el Derecho primario, como es el caso del Tribunal Supremo que en la sentencia de 24 de enero de 2017 excluye la necesidad de presentar una cuestión prejudicial ante el TJUE, entendiendo que el legislador “*había traspuesto adecuadamente la Directiva, siendo así que corresponde a los tribunales internos determinar si concurren o no los requisitos establecidos para aplicar la exención*”²¹.

²⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, n° 182, 2019.

²¹ FD 4° de la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2017 (rec. 2963/2015). En la misma línea se había pronunciado anteriormente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2012 (rec. 5228/2008).

Mientras esta cláusula se mantenga en el TRLIRNR, los tribunales deberán mantener esta interpretación conforme a la jurisprudencia del TJUE, ya que es la Administración quien debe valorar la concurrencia de los motivos económicos válidos y, en consecuencia, debe determinar la exclusión o no de la exención por tratarse de un montaje puramente artificial. Ahora bien, esto no va a evitar una incertidumbre que afecta de forma notable a la sociedad filial residente en territorio español en tanto que retenedora.

Así, por ejemplo, en la sentencia del TSJ de Madrid de 3 de marzo de 2015²², la Filial española, en calidad de retenedora, fue sancionada por no haber procedido a practicar la retención en la distribución de dividendos a su matriz residente en Holanda, pero controlada por una entidad canadiense, al considerarse que no existían motivos económicos válidos que justificaran la existencia de esta estructura más allá del aprovechamiento de la exención.

Los recientes pronunciamientos del TJUE pueden constituir un argumento suficiente para defender la exención de responsabilidad de los retenedores ante la imposición de una sanción, en la medida en que es la Administración quien debe probar la inexistencia de dichos motivos económicos válidos²³.

4. TRIBUTACIÓN COMPLEMENTARIA POR LA TRANSFERENCIA DE RENTAS DESDE EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA CASA MATRIZ (ART. 19.3 TRLIRN)

Los rendimientos derivados, tanto de las actividades y explotaciones económicas desarrolladas en establecimientos permanentes, como de los rendimientos o ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles afectos a establecimientos permanentes componen la renta imputable contribuyente. De acuerdo con el art. 18 del TRLIRNR, la base imponible del establecimiento permanente se determinará con

²² Recurso 1018/2012.

²³ Vid. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, *op. cit.* págs. 250 y 251.

arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, junto con las peculiaridades previstas en el propio precepto respecto de la deducibilidad de determinados gastos. La base imponible determinada con arreglo a lo indicado, se le aplicará el tipo de gravamen que corresponda “entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades” —art. 19.1 TRLIRNR—.

Ahora bien, conforme a los apartados 2 y 3 del mismo art. 19, cuando las rentas o parte de las mismas, obtenidas por los establecimientos permanentes de entidades no residentes, se transfieren al extranjero, se va a aplicar un gravamen complementario del 19% sobre las cuantías transferidas, incluidos los pagos que se efectúen a la entidad matriz u otros establecimientos permanentes en el extranjero, en concepto de cánones, intereses comisiones o contraprestaciones de servicios por asistencia técnica o por cesión de bienes o derechos, que no puedan ser considerados gastos deducibles de la base imponible. Podríamos hablar realmente de un impuesto adicional recogido en el art. 19.2, del TRLIRNR que se aplica para que exista una equiparación entre los establecimientos permanentes y las filiales, de modo que los beneficios transferidos a la casa central se gravarán con un impuesto adicional, como si se tratase de un dividendo repartido por una filial residente en España a su sociedad matriz que reside en el extranjero (*Branch Profit Tax*).

El citado gravamen no es aplicable cuando la casa central resida en un país de la Unión Europea, siempre y cuando no se trate de una jurisdicción no cooperativa; o bien, cuando la entidad sea residente en un país con Convenio de doble imposición vigente y conceda un tratamiento recíproco, a excepción de que el Convenio disponga de una cláusula expresa que contemplara su aplicación, como ocurría en los suscritos con EEUU, Canadá, Brasil o Indonesia²⁴.

La precisión sobre los Estados miembros de la Unión Europea queda recogida en el art. 19.3.a) del TRLIRNR. Este precepto es la respuesta a la jurisprudencia que se desprende de la *sentencia del TJCE Comisión/Francia de 28 de enero de 1986*, o la posterior *Hughes de Lasteyrie du Saillant de 11 de marzo de 2004* en relación con los *exit-*

²⁴ Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Impuesto sobre la Renta de no Residentes 2003”, *op. cit.* pág. 26.

tax, y con las exigencias de la libertad de establecimiento, gracias a la cual se excluye la aplicación del gravamen complementario sobre rentas obtenidas por establecimientos permanentes en España transferidos a sociedades residentes en otros Estados miembros de la UE.

Como se indicaba unas líneas más arriba, esta exclusión de tributación no incluye a los Estados de la Unión Europea que sean país o territorio considerado jurisdicción no cooperativa²⁵. El uso del término “territorios” junto a “países” de la UE debe interpretarse que el legislador estaba pensando en aquellos territorios dentro del ámbito comunitario con un régimen privilegiado²⁶, pero la redacción realizada por el mismo no ha sido demasiado acertada. Como ponen de manifiesto algunos autores, la referencia a territorios de la UE denota un tratamiento equivocado²⁷.

En cualquier caso y atendiendo a la lista del Real Decreto 1080/1991, vigente a falta de Orden Ministerial que la sustituya, la aplicación del gravamen complementario en el ámbito de la Unión Europea quedaría restringida a Luxemburgo, Malta, Chipre²⁸.

Por otro lado, la existencia de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información activaba la salida del país o territorio de la lista de paraísos fiscales. Con la desaparición de ese mecanismo automático de salida y la aprobación de la Ley 11/2021, que reformó la DA 1ª Ley 36/2006, se puede calificar a una jurisdicción como no cooperativa y, simultáneamente, que haya un

²⁵ Con esta previsión, en opinión de ALONSO GONZÁLEZ, parece que se está aludiendo a Estados miembros como es el caso de Luxemburgo (en relación únicamente con determinado tipo de sociedades) o territorios dependientes de Estados miembros, como sucede con la Isla de Man respecto de la Corona británica. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, *Temas Tributarios de Actualidad*, www.aedaf.es). Sin embargo, el Brexit ha provocado la salida del Reino Unido de la UE y de sus territorios de ultramar, por lo que en relación a éstos estaríamos ante territorios terceros y no le sería de aplicación el art. 19.3.a) TRLIRNR.

²⁶ Como se deduce de las conclusiones del Abogado General en el “caso Azores”. STJCE de 6 de septiembre de 2006, Asunto C-88/03, República portuguesa contra Comisión, conocido como caso Azores.

²⁷ Vid. GARCÍA NOVOA, C., “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, *op. cit.*

²⁸ ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *op. cit.*

Convenio de doble imposición en vigor con ella, de manera que las medidas defensivas previstas para aquellas resultará de aplicación, siempre que no sean contrarias a las disposiciones del citado Convenio²⁹.

Este nuevo marco normativo obviamente no la contemplaba el art. 19 TRLIRNR cuando se aprobó, por lo que surge la duda de cómo interpretarlo ahora ¿Resulta aplicable la imposición complementaria cuando estemos ante una sociedad con residencia en una jurisdicción no cooperativa que, a su vez, tenga una Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información en el que no se establezca nada al respecto y haya un tratamiento recíproco?

El espíritu inicial del precepto era indudable: la transferencia de rentas del establecimiento permanente a su sociedad domiciliada en una jurisdicción no cooperativa debía quedar gravada con esta imposición complementaria. Sin embargo, tras la reforma normativa, la literalidad de la ley permite hacer una interpretación en sentido contrario, siendo conveniente, una reforma del precepto que lo aclare.

5. REGÍMENES ESPECIALES

5.1. *Entidades en régimen de atribución de rentas sin presencia en España que obtengan renta en nuestro territorio (Art. 39.2 TRLIRNR)*

Con el fin primordial de facilitar el control fiscal, la normativa del IRNR incorpora desde 2003 un régimen fiscal propio de las entidades en atribución de rentas.

En particular, responde a los Comentarios al Modelo Convenios de doble imposición que se pronuncian a favor de “transparentar” las sociedades de personas que carecen de estatuto fiscal propio en el terreno de la aplicación de los Convenios de doble imposición para conseguir, no sólo, una tributación efectiva de las rentas obtenidas por las mismas, sino también para poder aplicar los beneficios fiscales propios de los Convenios a los socios que las integran³⁰.

²⁹ Punto 5 de la DA 1ª de la Ley 36/2006.

³⁰ Vid. CARMONA FERNÁNDEZ, N, “Impuesto sobre la Renta de no Residentes 2003”, en la obra colectiva *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*,

La tributación de las entidades en régimen de atribución de rentas está regulada en el Capítulo V del TRLIRNR, arts. 34 a 39. La norma distingue entre las constituidas en España y en el extranjero.

La condición de entidad en régimen de atribución de rentas viene dada por el art. 86 de la Ley del IRPF, tanto las constituidas en territorio español, evidentemente, como las constituidas en el extranjero. Respecto de estas últimas, se consideran como tales las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. El art. 37 del TRLIRNR reproduce el contenido en los mismos términos³¹.

Sin entrar en profundidad en esta cuestión para no desviarnos del objeto principal del trabajo, sí queremos dejar apuntada la problemática que presenta los términos legales poco precisos en que está resuelta esta cuestión por la norma. Teniendo en cuenta que los supuestos de entidades constituidos en España y afectados por dicho régimen no gozan de una naturaleza jurídica única y común, la tarea de comparación con aquellas constituidas en el extranjero no parece sencilla³².

En cualquier caso, el régimen mantiene, a priori, el principio general contemplado igualmente en el IRPF como en el IS, consistente en la atribución en sede de sus miembros (socios, herederos, comuneros o partícipes) de las rentas obtenidas por las correspondientes entida-

CISS Carta Tributaria, septiembre 2007, pág. 30.

³¹ En todo caso, por la propia definición y el régimen establecido en los arts. 37 a 39 del TRLIRNR y de acuerdo con el art. 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Ley del IRPF) indica, con efectos 1 de enero de 2016, que “No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria...”.

³² Entre los múltiples ejemplos que pueda proporcionar la casuística, pensemos en los “trust” en sus diferentes variantes o fondos mutuos de inversión que puedan gozar de efectos tributarios individualizados sin tener personalidad jurídica. *Vid.*, CARMONA FERNÁNDEZ, N, “Impuesto sobre la Renta de no Residentes 2003”, *op. cit.*, págs. 31y 32.

des y que tendrán la naturaleza derivada de la fuente de donde procedan para cada uno de los socios, partícipes, comuneros o herederos.

Centrándonos en aquellas constituidas en el extranjero, de nuevo se establece una distinción basada en las que tienen presencia en territorio español y las que no, según realicen una actividad económica mediante instalaciones y lugares de trabajo de cualquier índole o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad.

Las primeras, de forma excepcional, tienen condición de sujetos pasivos del Impuesto conforme al art. 38 del TRLIRNR, siempre y cuando desarrollen una actividad económica, característica definitiva de las mismas y tengan, por tanto, presencia en nuestro territorio. En este sentido, se les asimila en cierto modo al concepto de establecimiento permanente y no se aplicará el régimen de atribución a la parte de las rentas derivadas de estas actividades que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad. La propia consideración de estas entidades como sujetos pasivos, responde a un objetivo evidente como es la obtención de mayor información sobre las actividades realizadas por las mismas y garantizar la tributación en España de la renta generada en nuestro territorio, dificultando la utilización de éstas como instrumentos de elusión de fiscal. Como contribuyentes del impuesto, deben presentar la autoliquidación anual, ingresar los correspondientes pagos fraccionados en las condiciones previstas en el Reglamento del IRNR y la declaración informativa que se establece para las entidades en régimen de atribución de rentas por el art. 90 de la Ley IRPF.

En cuanto aquellas entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y que no desarrollan una actividad económica en territorio español y, por tanto, sin presencia en España, como las denomina la propia norma, no tienen consideración de sujetos pasivos como tales. Cuando éstas obtengan rentas en territorio español, los miembros no residentes serán considerados contribuyentes del IRNR sin establecimiento permanente y la parte de rentas que corresponda a cada uno de ellos quedará gravada conforme al régimen general de entidades sin establecimiento permanente recogido en el capítulo IV del Decreto Legislativo y cuyo procedimiento habitual de pago se realiza mediante la retención e ingreso realizados por el paga-

dor de las rentas³³. Así, cuando se satisfagan rentas a favor de estas entidades, las retenciones que deben practicarse siguen un régimen especial en función de que el pagador conozca la residencia de los partícipes y la proporción de su participación, en cuyo caso practicará la retención que le corresponda según su impuesto respectivo. En caso contrario, será de aplicación el régimen general del IRNR excluyendo las exenciones del art. 14 del TRLIRNR.

Hasta aquí, el tratamiento fiscal para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero es común, sin mención alguna a la consideración de jurisdicción no cooperativa de su país de origen. Es, sin embargo, el régimen de retenciones e ingresos a cuenta aplicable el que va a marcar la diferencia. Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas está constituida en un país o territorio calificado reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa, se practica la retención o el ingreso a cuenta conforme a las normas del IRNR, sin tener en cuenta la tributación en su país de residencia ni las exenciones previstas en el art. 14 del TRIRNR, es decir, el legislador no da opción aunque el retenedor conozca la identidad y demás datos de los partícipes.

En estos casos, por tanto, el tipo de retención será el que corresponda según la naturaleza de la renta obtenida —art. 25 TRIRNR—, siendo posible su posterior deducción en el impuesto personal del socio o partícipe de la entidad en la misma proporción en que se atribuyan las rentas, tal y como dice la propia norma. En este caso, la figura del pagador-retenedor de las rentas figura como elemento clave para la tributación de las mismas; si éste entiende acreditadas la residencia de los miembros de la entidad y la proporción en que se les atribuye la renta, deberá aplicar a cada uno la retención que corresponda, de acuerdo con dichas circunstancias y conforme a su impuesto sobre la renta respectivo —IRPF, IS o IRNR—; en los demás casos es el régimen del art. 25 del TRLIRNR.

Es de destacar que el régimen de atribución de rentas de entidades extranjeras sin presencia en territorio español no conlleva la obligación de información a cargo de los partícipes de la entidad. Por lo que el régimen bascula en la figura del retenedor y la acreditación

³³ Artículos 24 a 32, capítulo IV del TRIRNR.

de la residencia de los miembros de la entidad, de modo que es posible que dicha entidad resida en un país con el que España no tiene suscrito un convenio de intercambio de información —sin que tenga consideración de jurisdicción no cooperativa— y, aun así, se aplique el mecanismo de imputación de rentas practicando la retención en función de sus miembros. Quiere decir esto, que la cláusula antifraude que analizamos no se basa tanto en la ausencia de un intercambio de información o asistencia mutua, como en el simple convencimiento de que en estos casos dichas rentas no quedarán sujetas a una tributación efectiva en el país de residencia de la entidad.

La previsión del art. 39 del TRLIRNR presume la utilización una entidad de este tipo con el fin fundamental de elusión fiscal. Esto implica que la labor del pagador de rentas y retenedor se compagine con ciertas tareas indagatorias sobre la identidad y residencia fiscal de los integrantes de las entidades, así como el porcentaje de participación; y parece que, también, sobre él recae la tarea de identificar la naturaleza jurídica de la entidad y su posible identidad o analogía con entidades constituidas en España para, así, dilucidar si aplica el tipo de retención correspondiente al régimen fiscal de su país de residencia o el régimen previsto en la propia norma del IRNR.

Para terminar, debe anotarse que para las entidades constituidas el extranjero se contempla, igualmente, una retención para las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español cuando alguno de los miembros de la entidad extranjera en régimen de atribución de rentas, y sin presencia en España, no sea residente en territorio español. El adquirente practicará una retención y posterior ingreso del 3 por cien sobre la parte de la contraprestación acordada que le corresponda.

5.2. Gravamen especial sobre bienes inmuebles (Arts. 40 a 45 TRLIRNR)

Conforme a lo establecido en los arts. 40 a 45 del TRLIRNR y el art. 20 del Reglamento del IRNR, las entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa que sean propietarias o titulares de derechos de uso o disfrute sobre bienes inmuebles situados en España, deberán soportar un gravamen especial.

El origen de este gravamen es el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, introducido por la DA 6ª de la Ley 18/1991, del IRPF que, posteriormente fue derogada para pasar a formar parte del cuerpo normativo del Impuesto sobre Sociedades hasta llegar a su ubicación actual en la regulación del IRNR.

5.2.1. Origen del Gravamen especial

Cuando el legislador introduce este nuevo gravamen, está directamente influenciado por la “*Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques*” regulada en los arts. 990D a 990H del *Code Général des Impôts*³⁴. Basándose en la experiencia francesa, se introdujo esta figura aprovechando la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio³⁵. Se partía de un modelo de tributo aplicable a toda persona jurídica extranjera —personas morales, organismos o instituciones equivalentes— que directamente o a través de una entidad intermediaria, posean o sean titulares de derechos reales sobre bienes inmuebles situados en el Estado impositor, quedando sujetos a un gravamen del 3% del valor catastral de dichos bienes o derechos.

El informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la renta y el patrimonio señaló expresamente que “Las sociedades extranjeras titulares de inmuebles en España se han convertido en los últimos tiempos en uno de los puntos negros más significativos del cumplimiento tributario, por el anonimato que proporcionan a las personas físicas accionistas de las mismas, en relación con la tributación de plusvalías o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, entre otras figuras tributarias. Sería, pues, de gran interés penalizar de una forma eficaz en el plano fiscal a este tipo de sociedades, para lo cual

³⁴ La Ley de presupuestos para el año 1983 introdujo en Francia este gravamen con el objetivo de evitar fraude en el Impuesto sobre grandes fortunas (*l'impôt sur les grandes fortunes*) que se había creado recientemente. Ante el temor de que determinadas personas decidiesen constituir una sociedad pantalla en el extranjero a través de la cual adquiriesen bienes inmuebles en Francia, para evitar el nuevo impuesto sobre el patrimonio.

³⁵ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., “Exenciones en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* n° 217, 2001 (BIB 2001/871).

podría ser acertado recurrir a un impuesto directo sobre el valor de sus inmuebles, similar al implantado en Francia al tipo del 3 por 100 para, como forma de lucha contra la evasión fiscal basada en paraísos fiscales situados en la proximidad de zonas turísticas, como Mónaco o Gibraltar”. Igualmente lo han entendido nuestros tribunales como, por ejemplo, la Audiencia Nacional cuando señala en su sentencia de 12 de mayo de 1999 (JT1999, 1490) “Conforme enseña la doctrina, uno de los objetivos esenciales del gravamen aquí analizado, es gravar la tenencia de inmuebles a través de entidades sitas en paraísos fiscales. Ahora bien, con apoyo en la experiencia francesa, si el impuesto trata de impedir la evasión de tributos españoles a través del uso de paraísos fiscales, lo cual conlleva normalmente la no identificación de los auténticos titulares de la sociedad, no tiene sentido gravar a las entidades que transparentan ante el Fisco el origen de sus fondos y la personalidad de sus titulares”.

Al margen de esta referencia a paraísos fiscales, ahora jurisdicciones no cooperativas, que hacen tanto el legislador como los tribunales, inicialmente, la regulación original recogida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades no especificaba nada al respecto; al igual que en el tributo francés, se eximía del gravamen a *“Las entidades con derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional, cuando el convenio aplicable contenga cláusula de intercambio de información, y siempre que las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad, sean residentes en territorio español o tengan derecho a la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición que contenga cláusula de intercambio de información”*, de modo que en la práctica el gravamen venía a recaer, aunque no exclusivamente, en los titulares residentes en dichos territorios, pues a ellos no se le aplicaba la exención contemplada.

La regulación anterior iba más allá, exigiendo transparencia sobre las personas físicas tenedoras o titulares de los bienes inmuebles, con la intención de verificar las cadenas de dominio de entidades domiciliadas en jurisdicciones no cooperativas con los que no hay posibilidad de contrastar la información y documentación por no existir Convenios con cláusulas de asistencia mutua. Por tanto, tal y como estaba configurado, se podían dar situaciones como la indicada en esta contestación de la DGT de 30 de abril de 1999, en respuesta a

la consulta n° 682/1999, que en el caso de sociedades residentes en Alemania, estarán exentas de tributar por este Gravamen las entidades con derecho a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición, siempre que las personas físicas que en última instancia posean, de forma directa o indirecta, el capital o patrimonio de la entidad, sean residentes en territorio español o tengan derecho a la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición. Si no fuera éste el caso, sí tendría lugar el gravamen sobre la titularidad de bienes inmuebles, a pesar de que la entidad titular se encontrase en Alemania.

Si bien la inspiración inicial del gravamen debe situarse en el impuesto francés al que hacíamos referencia, la configuración actual del mismo viene condicionada por la jurisprudencia del TJUE, de la que se puede destacar las sentencias de 11 octubre 2007, asunto *ELISA* (C-451/05) y de 28 octubre 2010, asunto *Et. Rimbaud SA* (C-72/09). El gravamen conllevaba un inconveniente desde su creación debido a su carácter discriminatorio entre residentes y no residentes. La naturaleza discriminatoria se puso de manifiesto cuando entraron en vigor Convenios celebrados entre Francia y Estados terceros incluyendo cláusulas de no discriminación. Pero, especialmente, cuando el gravamen pasó a ser analizado, en el marco comunitario primero y el Espacio Económico Europeo —en adelante EEE— después, a la luz de la libertad de circulación de capitales³⁶.

En la primera de las sentencias, el Tribunal tiene ocasión de analizar la aplicación del gravamen francés a entidades residentes en otro Estado miembro de la UE y rechaza de forma categórica, por vulnerar la libertad fundamental de circulación de capitales³⁷, que un Estado

³⁶ Vid. MÉLIN, F., “Taxe sur la valeur vénale des immeubles et liberté de circulation des 7. Taxe sur la valeur vénale des immeubles et liberté de circulation des capitaux”, *Bulletin Joly Sociétés*, n° 1, 2011, pág. 54 y FONTANA, H., “Chapitre V: Un dispositif anti évacion fiscale en matière d’Impôt sur la Fortune: La taxe de 3% due par les entités juridiques” en la obra colectiva *L’impôt français sur la fortune*, Colección GESTION DE PATRIMOINE 2008, págs. 380-382D; “La taxe de 3% due par les entités juridiques a prépondérance immobilière”, *Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires*, n° 172, 2012 págs. 6-10.

³⁷ El Tribunal de Luxemburgo entiende como tal la inversión inmobiliaria por entidades extranjeras. Sentencia Elisa de 11 de octubre de 2007 y lo reitera en la

(el francés en dicho caso) niegue la aplicación de un beneficio fiscal o exención a una entidad alegando falta de información porque, en el marco comunitario, nada impide que las autoridades fiscales soliciten esta información y pruebas al contribuyente que considere necesarias para una aplicación correcta del tributo, en los mismos términos que el residente; por el contrario, en caso de no suministrarlos, denegar la exención.

En definitiva, venía a indicar que se trataba de una medida discriminatoria el subordinar la aplicación de la exención a entidades establecidas en otro Estado miembro a la existencia de un Convenio de asistencia administrativa o, en otro caso, a un Tratado con cláusula de no discriminación, amparándose en la lucha contra el fraude fiscal. La redacción de la norma no permitía que en ausencia de Convenio o Tratado, la entidad no residente ni siquiera pudiese solicitar la exención, a pesar de que la existencia de dichas herramientas antifraude no depende del propio contribuyente, sino de la voluntad de los Estados.

Esta regulación restrictiva hacía que la inversión inmobiliaria en Francia fuese menos atractiva para las entidades no residentes, vulnerando la libertad de circulación de capitales. Para completar su argumento, el Tribunal indica que la lucha contra el fraude fiscal puede justificar una restricción a esta libertad, pero no a través de medidas generalizadas que presumen una conducta fraudulenta, sino que debe tratarse de medidas proporcionadas y ajustadas al objetivo, cosa que no puede observarse en dicho caso, porque el legislador se ha extralimitado, ignorando la aplicación de otras medidas menos restrictivas.

El principio de libre circulación de capitales se extiende más allá de las fronteras de la UE, en particular, resulta igualmente aplicable a los Estados del EEE, de modo que la restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros e, igualmente, entre Estados miembros y terceros países están prohibidas³⁸. La sentencia ya citada de 28 de octubre, asunto *Rimbeaud*, se sitúa en el momento de los

sentencia de 18 de octubre de 2011, Asunto *Rimbeaud* para los residentes en el EEE.

³⁸ Artículo 40 del acuerdo sobre el EEE y art. 63 TFUE.

hechos, en un marco jurídico muy diferente al de la UE, al no existir de forma generalizada instrumentos de cooperación administrativa fiscal o Convenios bilaterales en el EEE, por lo que la Administración tributaria francesa no tenía a su alcance la información suficiente para garantizar una tributación efectiva. Teniendo en cuenta tales circunstancias, resulta válido que se pueda impedir la exención cuando en el Estado de residencia de la entidad —del Espacio Económico europeo— no está obligado a proporcionar la información requerida. En tal caso, el Tribunal reconoció en el asunto *Rimbeaud*, siguiendo la jurisprudencia ya asentada de la sentencia 18 de diciembre de 2007, asunto *Skatteverket* (C-101/05), que la negación de la exención en el gravamen especial sobre bienes inmuebles a una residencia establecida en Liechtenstein está justificada por razones imperiosas de interés general como la lucha contra el fraude fiscal y la preservación de los controles fiscales³⁹.

Ello, no obstante, debe llevar a considerar que, en la medida en que el Estado pueda acceder a un control por sus propios medios y el contribuyente se muestre colaborador, el Estado no podrá oponerse a aplicar la exención⁴⁰. La propagación de convenios internacionales que incluyen una cláusula de cooperación internacional entre Administraciones tributarias y de las directivas de la Unión Europea que imponen deberes a sus Estados miembros con un objetivo común de lucha contra el fraude, ha ido restringiendo el ámbito de aplicación del gravamen especial de bienes inmuebles, para quedar dirigido exclusivamente a entes situados en jurisdicciones no cooperativas y con una voluntad clara de evasión fiscal.

5.2.2. Marco jurídico actual

Centrándonos en el régimen jurídico actual, el Gravamen Especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes en España se cuantifica aplicando un porcentaje, tipo de gravamen, al valor catastral que constituye la base imponible.

³⁹ Punto 51 de la sentencia de 28 de octubre, Asunto C-72/09, Et. *Rimbaud SA*.

⁴⁰ Véanse las conclusiones del abogado general Y. Bot en el Asunto *Skatteverket*, punto 154.

Señala expresamente el art. 41.2 que en los supuestos en que una entidad residente en un jurisdicción no cooperativa participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otra u otras personas o entidades, sean o no residentes, el gravamen especial será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de aquellos y, de esta manera deberá cuantificarse la base imponible.

El tipo de gravamen especial es del 3 por ciento, aplicable, como ya se ha dicho al valor catastral de los inmuebles; en caso de ausencia de éste, se remite el art. 41 a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio para calcular el valor correspondiente.

El importe a ingresar es deducible como gasto a efectos de determinar la base imponible del impuesto en relación con los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de la explotación del inmueble.

Este diseño del gravamen ha permanecido inalterable desde su primera introducción en nuestro ordenamiento, incluida la consideración de gasto deducible a efectos de determinar la base imponible, a pesar de las repetidas críticas recibidas por no eliminar completamente la sobreimposición. La deducción del importe pagado en la cuota del correspondiente impuesto reduciría de forma más eficaz el exceso de imposición, puesto que no se puede olvidar que los titulares de los bienes inmuebles están igualmente sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con el que puede apreciarse una semejanza evidente puesto que ambos recaen sobre la titularidad de bienes inmuebles y derechos reales situados o que deban ejercerse en territorio español⁴¹.

Se aplicará una exención subjetiva a los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales, las entidades que desarrollen en España explotaciones económicas, definidas reglamentariamente, diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento

⁴¹ Vid. MORENO FERNÁNDEZ, “El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”, *RDFHP* n° 220, 1992; CHECA GONZÁLEZ, C., *op. cit.*

del inmueble⁴² y las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

El gravamen se devenga anualmente, el 31 de diciembre y debe ingresarse mediante autoliquidación en el mes de enero siguiente al devengo a través del formulario del modelo 213 disponible en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria Española. La declaración se presentará por cada inmueble ante la Delegación de la AEAT en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado. No obstante, cuando una misma entidad sea titular de varios inmuebles ubicados en una misma Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, presentará una única relación en la que se especifiquen de forma separada cada uno de los inmuebles. Igualmente, a través de la Sede Electrónica, se permite la presentación de varias autoliquidaciones a la vez, “por lotes”, servicio de presentación que permite enviar declaraciones correspondientes al mismo modelo, ejercicio y periodo de forma conjunta y automática.

La falta de ingreso por los contribuyentes en el plazo establecido, determina la afectación de los bienes inmuebles. Para la iniciación del procedimiento de apremio bastará la certificación expedida por

⁴² Conforme al apartado 2 del art. 20 del Reglamento del IRNR, se entiende que existe una explotación económica diferenciable de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes: “a) *Que el valor real del inmueble o inmuebles cuya propiedad o posesión corresponda a la entidad no residente o sobre los que recaigan los derechos reales de goce o disfrute no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a una explotación económica. A estos efectos, en los supuestos de inmuebles que sirvan parcialmente al objeto de la explotación, se tomará en cuenta la parte del inmueble que efectivamente se utilice en aquella. Cuando, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, no pueda considerarse que existe una explotación económica diferenciable que afecte a la totalidad del inmueble, la base imponible del gravamen especial estará constituida únicamente por la parte del valor catastral o, en su defecto, del valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, que corresponda a la parte del inmueble no utilizado en la explotación económica.* b) *Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces la base imponible del gravamen especial, calculada de acuerdo con lo establecido en el art. 41 de la Ley del Impuesto.* c) *Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a 600.000 euros”.*

la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de pago sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía.

Una mención específica merece el hecho de que las entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin presencia en nuestro país, no son consideradas contribuyentes a efectos del IRNR, lo que podría generar dificultades a la hora de aplicar este gravamen especial sobre bienes inmuebles, cuando se trate de bienes inmuebles titularidad de estas entidades. La lógica debe llevarnos a pensar que no se excluyen a las anteriores y que el gravamen correspondiente deberá ser ingresado en la Delegación de la Agencia Tributaria en cuyo ámbito se encuentre ubicado.

Sin embargo, puede plantearnos ciertas dudas sobre la deducibilidad de la cuota en el cálculo del IRNR propio de la entidad, dado que la misma no se considera contribuyente de éste⁴³. Debemos quizás, en este caso, entender que serán los integrantes de la entidad que sean contribuyentes del IRNR los que podrán deducir la parte proporcional de la cuota ingresada como gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del impuesto en relación con los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de la explotación del inmueble.

El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, aunque se regule en el TRLIRNR, es considerado como un Impuesto diferenciable de éste, no sólo porque tenga su propia denominación distinta de la de IRNR, sino, esencialmente, porque sus respectivos hechos imponibles obviamente son distintos⁴⁴.

Tiene, evidentemente, la finalidad de evitar ciertos casos de fraude también en materia de imposición sobre la renta, esencialmente a través de sociedades creadas en jurisdicciones no cooperativas, aunque materialmente grave el patrimonio inmobiliario, en cierto modo podría suponer un gravamen parecido a la imputación de rentas inmobiliarias, si bien en este supuesto no en relación a las personas físicas, sino en relación a entidades. Desde nuestro punto de vista, funciona-

⁴³ Vid CARMONA FERNÁNDEZ, N., *op. cit.* pág. 38.

⁴⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo”, *Nueva Fiscalidad*, n° 3, 2007, marzo 2007.

ría a modo de incentivo para la declaración de las rentas generadas en territorio español por dichas entidades.

6. EXCLUSIÓN DE LA OPCIÓN DE TRIBUTACIÓN SEGÚN LA NORMATIVA DEL IRPF PARA CONTRIBUYENTES RESIDENTES EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE

El art. 46 del TRLIRNR contempla la opción de que las personas físicas que sean contribuyentes por el IRNR, y que residan en un Estado miembro de la UE o en un Estado del EEE con el que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria⁴⁵, puedan optar por tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF; es decir, como si fueran residentes en España. Esta medida, que se desarrolla en los arts. 21 a 24 del Reglamento del IRNR, les permitirá contribuir, además de atendiendo a su capacidad económica, a sus circunstancias personales y familiares, puesto que la principal fuente de sus rentas se encuentra en territorio español.

Para ello se requiere que el contribuyente del IRNR acredite además, de su residencia en un Estado comunitario o un Estado perteneciente al EEE⁴⁶, alguna de estas dos condiciones: que al menos el 75% de la totalidad de su renta haya consistido en rendimientos del trabajo y rendimientos de actividades económicas obtenidos en España y siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente por el periodo en el IRNR⁴⁷; o bien que la renta obtenida durante el

⁴⁵ La extensión de la opción a países integrantes del EEE fue integrada mediante la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias por el que se añade el apartado 9 al art. 46.

⁴⁶ Conforme a la Orden de 12 de julio de 2000, por la que se aprueba el modelo de solicitud de este régimen, se exige un certificado de residencia fiscal emitido por la Autoridad fiscal de residencia del contribuyente.

⁴⁷ Debe tenerse en cuenta de que en el caso de los rendimientos de actividades económicas, el hecho de que la persona física actúe a través de un establecimiento permanente en España no impide la aplicación del régimen opcional.

ejercicio en territorio español ha sido inferior al 90% del mínimo personal y familiar que les hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residentes en España, siempre que dicha renta haya tributado efectivamente por el IRNR y que la renta obtenida fuera de España haya sido igualmente inferior a dicho mínimo.

Esta opción da lugar a que se aplique la normativa correspondiente a la imposición personal sobre la renta de personas físicas, sin que éstas pierdan su condición de contribuyentes por el IRNR, de modo que les siguen siendo de aplicación las obligaciones tributarias derivadas de dicho Impuesto.

Así, previa solicitud del contribuyente, éste quedará sujeto a gravamen por la totalidad de sus rentas, independientemente del origen de la fuente, devengadas a lo largo del periodo impositivo correspondiente con el año natural⁴⁸. Para la calificación y cuantificación de las rentas objeto de gravamen se atenderá, en todo momento, a la normativa del IRPF; las rentas se computan por sus importes netos, tras la correspondiente minoración por gastos deducibles y demás reducciones en la base imponible contemplada para los residentes, siendo posible en su caso, la aplicación de las reducciones del art. 20 y el art. 32.2.

La opción de una tributación conforme a la normativa de los residentes, podrá afectar igualmente a la modalidad de tributación, conjunta o individual. Así, los contribuyentes por este impuesto que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar establecidas en el apartado 1 del art. 82 de la Ley del IRPF, antes mencionada, podrán solicitar que el régimen opcional les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título IX de la citada ley, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el cónyuge y, en su caso, los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea.

⁴⁸ Al igual que para los residentes, cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente, el período impositivo finalizará en la fecha de fallecimiento.

- Que las condiciones de obtener durante el ejercicio en España el 75 % de la totalidad de su renta o que dicha renta haya sido inferior al 90 % del mínimo personal y familiar, se cumplan considerando la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar.
- Que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.

La liquidación del impuesto se realiza mediante la aplicación del tipo medio de gravamen resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el periodo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas. El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

El resultado de la cuota tributaria debe compararse a las cantidades efectivamente ingresadas a lo largo del periodo impositivo por el contribuyente en concepto del IRNR y en caso de ser inferior se procederá a la devolución del exceso; así, en el apartado 3 del art. 22 se menciona expresamente la obligación, por parte de la Administración previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo, de conformidad con el procedimiento establecido en el art. 23 del mismo texto⁴⁹.

⁴⁹ Art. 23.4. La Administración dispondrá de un plazo de seis meses, contados desde que se formule la solicitud, para adoptar la oportuna resolución, siempre que disponga de todos los datos y justificantes necesarios. Transcurrido dicho plazo, se podrá entender desestimada la solicitud, a efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación o esperar la resolución expresa. En los casos de desestimación por silencio, la resolución expresa posterior se adoptará sin vinculación alguna al sentido del silencio.

5. La resolución contendrá los cálculos efectuados de acuerdo con lo dispuesto en el art. anterior. En su caso, la Administración tributaria procederá a devolver el exceso a que se refiere el apartado 3 del art. 22 de este Reglamento, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan. La devolución se practicará dentro del plazo establecido en el apartado 4 anterior. Transcurrido dicho plazo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el art. 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al del

La exigencia de una tributación efectiva plantea un problema de incompatibilidad entre la aplicación de este régimen opcional y un Convenio de Doble Imposición. Como pone de manifiesto CALVO VÉRGEZ, la aplicación del correspondiente Convenios de doble imposición con el Estado de residencia del contribuyente puede determinar la falta de tributación efectiva en España, lo que excluiría en estos supuestos optar por la tributación según la normativa del IRPF. Puede ponerse como ejemplo los Convenios de doble imposición suscritos con Portugal o Francia, como Estados transfronterizo, en lo que se contiene un régimen especial para los trabajadores residentes en uno y en otro, que permite la tributación únicamente en el Estado de residencia. Frente a una adecuada planificación fiscal, ésta es una circunstancia que tiene cierta relevancia, siendo recomendable examinar la tributación en cada uno de los Estados antes de solicitar la aplicación del Convenios de doble imposición⁵⁰.

No obstante lo anterior, por la forma de aplicación de procedimiento, entendemos que es una opción a la que se accede de forma puntual u ocasional y que carece de sentido para los ejemplos expuestos anteriormente de trabajadores transfronterizos para los que resultará generalmente más favorable el régimen contemplado en el Convenios de doble imposición. La prueba de este carácter inhabitual es el plazo de presentación que se establece al efecto y que coincide con los cuatro años de prescripción contados a partir del 2 de mayo o el día inmediato hábil posterior de año natural siguiente correspondiente al periodo impositivo respecto del cual se solicite la aplicación del régimen opcional. Cuando las rentas se hubiesen obtenido mediante establecimiento permanente, el plazo se computa a partir del día siguiente del fin del plazo de presentación de la correspondiente declaración del IRNR⁵¹.

Es evidente que la elección de dicha opción se realiza porque se busca una tributación menor que la que resulta de la aplicación de la

término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

⁵⁰ Vid. CALVO VÉRGEZ, J. *El Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, *op. cit.*, págs. 445 y 446.

⁵¹ Los aspectos procedimentales se recogen en la ORDEN DE 12 DE JULIO DE 2000.

imposición de no residentes, desde el momento en que se adapta a la situación personal y familiar del contribuyente. El propio legislador justifica la aplicación de ésta con el fin de *favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea* —así como el EEE en el que son plenamente vigentes las libertades fundamentales—, y *va dirigida a los contribuyentes no residentes con bajos ingresos, a los que se quiere garantizar que puedan disfrutar, al igual que los contribuyentes residentes, de la exención de un determinado importe mínimo de su renta*⁵².

A su vez, debe entenderse que la posibilidad de acceder a esta opción se fundamenta en que el contribuyente, que no debemos de olvidar no pierde la condición de no residente, tributa igualmente en su país de residencia por la totalidad de sus rentas mediante un impuesto de características similares al IRPF español, independientemente de los mecanismos para evitar la doble imposición que resulten aplicables. Desde esta perspectiva, no resulta extraño que este régimen opcional no sea aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en jurisdicciones no cooperativas.

7. CONCLUSIONES

En la norma que regula el IRNR nos encontramos con una serie de medidas antielusorias dirigidas a los residentes en paraísos fiscales, tras la Ley 11/2021, jurisdicciones no cooperativas, que pueden clasificarse en dos grupos. Uno relativo a medias por las que se excluye a éstos de aquellas ventajas o beneficios fiscales que sí se reconocen a residentes en Estados miembros de la UE u otros Estados con los que existen Convenios de asistencia mutua e intercambio de información y que por aplicación del principio de no discriminación, su tributación se equipara a la de los residentes. El segundo grupo de medidas aplica a los residentes en jurisdicciones no cooperativas un gravamen

⁵² Preámbulo de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

complementario sobre determinadas rentas o ganancias con la finalidad de evitar conductas abusivas, fraudulentas o que, simplemente, escapen de una tributación efectiva.

Todas ellas, en cualquier caso, responden al fin legítimo de lucha contra la elusión y el fraude fiscal y la protección del interés público del Estado en la percepción de ingresos, sobre la base de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de solidaridad. Actualmente resulta incuestionable que la lucha contra el fraude fiscal tiene su justificación constitucional en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en la igualdad y generalidad (art. 31. 1 CE)⁵³.

En esta lucha contra el fraude, la mediación de jurisdicciones no cooperativas juega un papel muy relevante; y para ello, la cooperación administrativa y la asistencia mutua en materia fiscal constituyen hoy la herramienta básica en la práctica jurídica de la Comunidad Internacional. Las normas que regulan el IRNR es un claro ejemplo de una política anti-paraísos, política que viene marcada en gran parte por las directrices de la OCDE que desde hace más de dos décadas se enfrenta a este problema⁵⁴, así como por las exigencias de la ju-

⁵³ Ésta es una máxima reconocida por numerosos autores; en representación de ellos citamos expresamente a GARCÍA NOVOA que cita alguna de las sentencias del Tribunal Constitucional más relevantes sobre la cuestión: «la sentencia 50/1995, de 23 de febrero (RTC 1995, 50), para la cual «la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático...» (FJ 6º). Para añadir, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182), que cualquier alteración en el régimen del tributo «repercuta inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes» (FJ 9º). Más recientemente, en la sentencia 46/2000, de 17 de febrero (RTC 2000, 46), el TC reconoce de manera expresa la «necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos...» (FJ 6º)», *vid.* GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*

⁵⁴ La OCDE viene enfrentándose a la realidad de los paraísos fiscales, desde hace décadas; así el documento *Harmful Tax Competition* de 1998 calificaba como paraísos a ciertos Estados de fiscalidad reducida. Y a partir del Informe «*Towards*

risprudencia del TJUE que exige no incurrir en supuestos de discriminación cuando el contribuyente reside en un Estado miembro de la Unión Europea o del EEE⁵⁵.

En este sentido, el marco que delimita la lucha contra el fraude fiscal viene definido por los acuerdos convencionales conforme al modelo de la OCDE y en Europa por la aplicación de las Directiva sobre la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y contra las prácticas de elusión fiscal⁵⁶.

Así, puede decirse, que las jurisdicciones no cooperativas en gran medida viven económicamente de estar aislados en materia fiscal, de no aplicar Convenios y ser opacos fiscalmente y de encubrir el fraude realizado en perjuicio de otros muchos Estados soberanos⁵⁷.

Como hemos tenido ocasión de ver, el marco jurídico del IRNR no deja margen por el que el residente un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa pueda evitar a la Administración tributaria, más bien al contrario, encontramos en el mismo alguna medida que suponer una limitación a las libertades fundamentales amparadas por la UE.

Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices” 2001, se define una clara política de lucha contra estos territorios a partir de su consideración como “jurisdicciones no cooperativas”.

⁵⁵ Como nos recuerda GARCÍA NOVOA, lo señalado por la sentencia del TJCE de 12 de junio de 2003 Asunto C-234/01, *Gerritse*; o la de 11 de marzo de 2004 Asunto C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* en relación con los *exit-tax*. En concreto, de esta última resolución se desprende que las presunciones automáticas de evasión producen efectos que van mucho más allá de lo necesario para luchar contra el fraude o la evasión fiscal. *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*

⁵⁶ Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificada recientemente por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información y DIRECTIVA (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

⁵⁷ Directiva 2011/16/UE modificada por la Directiva 2014/107/UE DEL CONSEJO, de 9 de diciembre de 2014.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV, “Impuesto sobre la Renta de los no Residentes y convenios de doble imposición” en la obra Colectiva *Introducción al Sistema Tributario Español*, Editorial Aranzadi, julio 2018 (BIB 2018\10824).
- AAVV (Coor. CARMONA FERNÁNDEZ, N.), *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, CISS Carta Tributaria, septiembre 2007.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., “El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, *Temas Tributarios de Actualidad*, www.aedaf.es).
- CALVO VÉRGEZ, J., *El Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Tirant lo Blanch Monografías, 2017.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Impuesto sobre la Renta de no Residentes 2003” en AAVV. *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, CISS, septiembre 2007.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “Exenciones en el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 217, 2001 (BIB 2001/871).
- FALCÓN Y TELLA, R., Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II), *Quincena Fiscal*, nº 3-4, 2007, BIB 2007\38.
- FONTANA, H., “Chapitre V: Un dispositif anti evasion fiscale en matiere d’Impot sur la Fortune: La taxe de 3% due par les entites juridiques” en la obra colectiva *L’impôt français sur la fortune*, Colección GESTION DE PATRIMOINE 2008; “La taxe de 3% due par les entités juridiques a prépondérance immobilière”, *Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires*, nº 172, 2012.
- GARCÍA NOVOA, C., “El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 9, 2006 parte Doctrina (BIB 2006\603).
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D. J., “Presunciones genéricas, libertad de establecimiento y directiva matriz-filial: ¿es compatible la cláusula antiabuso del art. 14.1.h) TRLIRNR con el Derecho de la Unión? Análisis de la STJUE de 7 de septiembre de 2017, Eqiom SAS y Enka SAS c. Ministre des Finances en des Comptes publics (asunto C-6/16)”, *Nueva Fiscalidad*, nº 4, 2017, octubre 2017, Páginas: 239-251.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “La persistente falta de coordinación del gravamen de la imputación de rentas inmobiliarias dentro del sistema impositivo”, *Nueva Fiscalidad*, nº 3, 2007, marzo 2007.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “Globalización en el deber de cooperación entre administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2017 parte Estudio (BIB 2017\11022).

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 182, 2019.
- MARTOS GARCÍA, J. J., “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2017 parte Estudio BIB 2017\10610.
- MÉLIN, F., “Taxe sur la valeur vénale des immeubles et liberté de circulation des 7. Taxe sur la valeur vénale des immeubles et liberté de circulation des capitaux capitaux”, *Bulletin Joly Sociétés*, nº 1, 2011.
- MORENO FERNÁNDEZ, “El Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes”, *RDFHP* nº 220, 1992.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “El Impuesto sobre la Renta de No Residentes”, en la obra colectiva *Manuales Universitarios. Manual de Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, SAU, enero de 2015 (BIB 2015\1882).

Capítulo XI

Medidas defensivas generales para luchar contra el fraude y la elusión fiscal. Obligaciones de información tributaria¹

JUAN LÓPEZ MARTÍNEZ
Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS Y OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS. 3. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO. 4. DECLARACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA. 5. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

El análisis de las obligaciones de información como medida defensiva para combatir el fraude y la elusión fiscal que puede producirse en conexión con los territorios calificados como paraísos fiscales previamente y, ahora tras la Ley 11/2021, jurisdicciones no cooperativas, nos conduce, ineludiblemente, a una primera idea que sobrevuela el plan de trabajo que hemos diseñado a tal fin. Se trata del curioso círculo vicioso que se genera en la relación de las obligaciones informativas y los indicados territorios. En efecto, como se ha desarrollado previamente *in extenso* en los primeros cinco Capítulos de esta obra, en

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

la actualidad, el criterio esencial, aunque no el único², para dichas calificaciones es la opacidad informativa de los rendimientos, bienes y derechos situados en los indicados territorios. Opacidad informativa que se genera, bien por impulso de sus propias autoridades (que se niegan a regirse por los estándares internacionales de intercambio de información), bien por las instituciones y empresas que operan en la Jurisdicción no cooperativa (que incumplen sus propias obligaciones informativas generadas en los territorios de residencia o en aquellos en los que realizan sus actividades económicas), bien por el obligado tributario (que opera en dichos territorios), precisamente, aunque no siempre, para eludir sus obligaciones tributarias “aprovechándose” de la ausencia de información.

Esta desalentadora premisa previa no nos impide afirmar, de inmediato, que es precisamente la herramienta que se pretender vulnerar, la mejor arma, según pensamos, para minimizar los efectos de la existencia y del mal uso que se realiza de los territorios objeto de estudio. Efectivamente, por un lado, la presión de los organismos internacionales que se han empeñado en hacerle frente y de los diferentes Estados que incorporan en sus legislaciones los instrumentos de intercambio de información y asistencia mutua³, y, por otro, las consecuencias que se derivan del incumplimiento de los estándares internacionales de información: sanciones comerciales, reputacionales y de orden administrativo y penal que se pueden establecer sobre los territorios indicados y sobre las entidades y los obligados tributarios que en ellos operan, constituyen la mejor fórmula para combatir estos oasis de insolidaridad que tanto perturban las propias reglas del comercio internacional y de los principios de justicia tributaria de los propios Estados nacionales. Junto a esta primera línea de batalla frente al fraude y la elusión fiscal, a modo de cierre, a veces en combi-

² Criterio tradicional al que se añaden, conforme a la Ley 11/2021, otros factores como la existencia de baja o nula tributación, o que las indicadas jurisdicciones faciliten la celebración, o existencia, de instrumentos o sociedades extraterritoriales que pretendan atraer beneficios que no se reflejen en una actividad económica real en dichos países o territorios.

³ En esta línea recomendamos la lectura del trabajo de MERINO ESPINOSA, M^a DEL PRADO y NOCETE CORREA, F^o JOSÉ: “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”. *Rev. Crónica Tributaria*, n^o 139, 2011.

nación, aunque en más ocasiones que serían de desear, sin ella, surgen las obligaciones de información en el ámbito nacional, que, de forma cooperativa u obligatoria, intentan limitar, en sus concretos ámbitos territoriales de competencia, los efectos de la problemática estudiada.

Por la situación descrita, no podemos entender el alcance de las obligaciones informativas de corte defensivo establecidas por el Reino de España para combatir la elusión fiscal en dichos territorios si no las enmarcamos en la lucha internacional contra el fraude fiscal. Y en este contexto, como no existe un deber general de colaboración internacional como principio general de derecho internacional que pueda aplicarse en ausencia de Convenio⁴, para entender el objeto de este capítulo deberíamos de tener en cuenta, con carácter previo, las actuaciones desarrolladas en el seno de la OCDE⁵; la ley FACTA de EEUU y los Convenios que se desarrollan en su entorno⁶; los

⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C: “Alcance del deber general de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal”. *Civitas. REDF*, nº 173, 2017, págs. 188 y 189.

⁵ A través de los convenios bilaterales basados en el modelo de convenio OCDE; del desarrollo de tratados específicos de asistencia administrativa en materia fiscal; a través del acuerdo multilateral sobre intercambio automático de información; o como consecuencia de las diferentes acciones del proyecto BEPS. En este último sentido, recomendamos la lectura, entre otros, de MERINO ESPINOSA, M^a DEL PRADO: “El intercambio de información tributaria en el derecho internacional europeo y español”. *Documentos del IEF*, nº 6, 2011; MORENO GONZÁLEZ, S: “Nuevas tendencias en materia de intercambio de información internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”. *Rev. Crónica Tributaria*, nº 146, 2013; CALVO VÉRGEZ, J: “El convenio multilateral derivado del BEPS y su desarrollo: análisis de su estructura, contenido y efectos”. *Rev. Fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 10, 2019.

⁶ *Vid.*, entre otros a FUSTER GÓMEZ, M: en “La sombra del FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional”, *Civitas. REDF*, nº 167, 2015; PATÓN GARCÍA, G: en “La posición del legislador español en el proyecto BEPS y los avances del plan de acción de la UE”. *Documentos del IEF*, nº 20, 2016, págs. 9 y ss.; MERINO ESPINOSA, M^a DEL PRADO: en “El intercambio de información tributaria en el derecho internacional europeo y español”, *op. cit.*, págs. 8 y ss.; MARTÍNEZ GINER, L. A.: en “El intercambio de información en materia tributaria; retos e incertidumbres”, *Civitas. REDF*, nº 173, 2017.

trabajos de Foro Global de la Transparencia de la información⁷; y los avances en el seno de la UE⁸.

⁷ Sin olvidar el impulso que desde las instancias del G-20 se han realizado en toda esta evolución sobre la que no podemos incidir en este momento. Sobre la importancia de esta interacción, podemos ver entre otros a CALDERÓN, J. M.: en “El comunicado de los ministros de finanzas del G-20 y los gobernadores de los bancos centrales de 17 y 18 de marzo de 2017: una nota sobre sus implicaciones de política fiscal”. Webb AEDAF, marzo 2017; MUSILEK ÁLVAREZ, M. A.: en “Foro Global de transparencia e intercambio de información: evaluación del primer mandato e inicio del segundo”. Trabajo presentado al XIV curso de Especialización en fiscalidad internacional. Escuela de la Hacienda Pública. IEF. 2012.

⁸ Sin que podamos remontarnos a la Directiva 77/799/CEE, que estableció las primeras pautas de asistencia mutua en materia de liquidación y recaudación, es la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que deroga a la anterior, el instrumento jurídico básico del que debemos partir para contextualizar los actuales elementos de análisis. La indicada Directiva ha sido objeto de importantes modificaciones que iban introduciendo en el acervo comunitario los nuevos instrumentos de cooperación intergubernamental para el control del fraude fiscal que se desarrollan por los organismos internacionales antes citados. Entre ellas, las más representativas son: la Directiva 2014/107/UE del Consejo, para la información de las cuentas financieras, que introdujo el estándar común de comunicación de información (ECCI) desarrollado por la OCDE y que dispone el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras titularidad de residentes no sujetos a impuestos; la Directiva 2015/2376/UE del Consejo, que estableció el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos; la Directiva 2016/881/UE del Consejo, que estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país de las empresas; la Directiva 2016/2258/UE, del Consejo, que obligó a los Estados miembros a dar acceso a las autoridades fiscales a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las instituciones financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo. Aunque la Directiva 2011/16/UE ha sido modificada, como acabamos de indicar, en varias ocasiones a fin de reforzar los medios a disposición de las autoridades tributarias para reaccionar ante una planificación fiscal agresiva, seguía siendo necesario reforzar determinados aspectos específicos de transparencia del actual marco fiscal. En esta línea, puesto que a los Estados miembros les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión fiscal, ya que las estructuras de planificación fiscal han evolucionado hasta adquirir una especial complejidad, se aprueba la Directiva 2018/822/UE del Consejo, que modifica nuevamente a la anterior (por ello es conocida como la DAC6) y que aborda el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos tras-

Gran parte de los instrumentos anteriores, que se han generado en el seno del derecho internacional tributario, se han ido incorporando en nuestro ordenamiento, bien vía convenio, bien vía trasposición de las Directivas comunitarias, y sirven de vehículos para establecer las medidas defensivas del Reino de España para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal, que procede, también, de la existencia de los territorios no cooperativos. Pero junto a la recepción de las medidas diseñadas por los diversos organismos internacionales, puesto que los ordenamientos nacionales no pueden desentenderse de su propia responsabilidad, estos han de adoptar una serie de medidas adicionales, que han de comenzar por la propia identificación de las jurisdicciones no cooperativas —asumiendo las listas internacionales o elaborando sus propias listas—, y han de continuar con el establecimiento, a modo de cierre, de una serie de medidas —también de corte informativo⁹— que contribuyan a obstaculizar, en la medida de lo posible,

fronterizos sujetos a comunicación e información. En este sentido, se ha de poner de manifiesto que no se trata de una simple ejecución del proyecto BEPS sino la puesta en marcha de una auténtica estrategia fiscal propia de la Unión Europea, de la que no es ajena otros instrumentos entre los que empieza a destacarse la utilización del mecanismo de las Ayudas de Estado del art. 107 del Tratado de la Unión como elemento de lucha contra la elusión fiscal. En este último sentido, ver, por todos, a MORENO GONZÁLEZ S. En *Tax Rulings: intercambio de información en el contexto pots-beps*, ed. Tirant Tributario, Valencia, 2017.

Todas las modificaciones indicadas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo —DAC—, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, obviamente reestructuran en profundidad su texto original. Además, a las indicadas modificaciones hemos de añadir la Directiva (UE) 2020/876 del Consejo, de 24 de junio de 2020, por la que se vuelve a modificar para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19; o la propuesta existente para la siguiente modificación que pretende incorporar el intercambio de información sobre plataformas *on line* —DAC7—. Dichas modificaciones hacen aconsejable, a nuestro juicio, que llegue a buen puerto la propuesta de la Comisión de codificación de la Directiva DAC que, sin pretender modificar su contenido, si simplifique y aclare el derecho de la Unión para hacerlo más accesible a los ciudadanos.

⁹ Para un tratamiento exhaustivo de la problemática que nosotros solo podemos dejar apuntada, recomendamos el análisis de la obra de MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones. Evolución, instrumentos y estándares de intercambio de información*, IEF, Madrid. 2018.

el fraude que se produce como consecuencia de la existencia de las indicadas Jurisdicciones no cooperativas.

Para el análisis de este tipo de medidas, que constituye el objeto central de nuestro trabajo, se debería estudiar, en primer lugar, su propia existencia independiente y/o complementaria a la que se deriva de la aplicación de los compromisos internacionales; en segundo término, los límites y principios que determinan el uso y el intercambio de información¹⁰; en tercer lugar, las garantías y tutelas ofrecidas al obligado en la obtención, uso e intercambio de información; en cuarto lugar, ya que han de enmarcarse en el seno de las obligaciones tributarias formales reguladas en el art. 29 de la LGT, los elementos identificativos de las indicadas medidas habrán de ser enjuiciados desde la plasmación del principio de legalidad en su establecimiento, desde el prisma de la aplicación del principio de proporcionalidad, en relación con la finalidad perseguida, de su régimen jurídico y, en especial, del régimen sancionador establecido ante supuestos de incumplimiento; y, por último, desde el análisis de su eficacia y eficiencia para conseguir los objetivos esperados, lo que ha de ser prioritario para el cumplimiento del mandato del art. 3 de la LGT, a fin de atemperar los costes fiscales indirectos que ocasionan a los obligados tributarios.

No nos proponemos en este trabajo realizar un análisis de cada una de las medidas defensivas de corte informativo que se refieran, directa o indirectamente, a los territorios objeto de estudio. La simple presentación de un catálogo de los deberes de información por suministro y un esbozo de su régimen jurídico, desbordaría por completo el espacio reservado a su estudio por el editor de la presente obra. Nuestra pretensión es más modesta, esperemos que más útil, nos limitaremos a exponer, siguiendo el plan de trabajo antes esbozado, el régimen jurídico de tres de las más representativas: la obligación de informar sobre operaciones vinculadas y sobre situaciones relacionadas con jurisdicciones no cooperativas; la declaración informativa

¹⁰ En este sentido, recomendamos, entre otros, la lectura del trabajo de MORENO GONZÁLEZ, S.: “La posición jurídica del contribuyente ante las medidas de transparencia e intercambio de información de la Directiva 2011/16/UE: retos y propuestas”. En *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. CRUZ PADIAL, I. y HINOJOSA TORRALVO, J. J. Directores, ed. Atelier, Barcelona, 2019, págs. 279 y ss.

sobre bienes y derechos situados en el extranjero; y las declaraciones informativas que se han incorporado en nuestro ordenamiento como consecuencia de la trasposición de la Directiva de información de esquemas de planificación agresiva¹¹.

Como se puede apreciar, los instrumentos defensivos elegidos para nuestro análisis no lo han sido al azar, sino porque reflejan, según pensamos, por un lado, algunos de los mecanismos más importantes de lucha contra el fraude fiscal y que resultan operativos, también, para la elusión generada por la existencia de territorios no cooperativos, y, por otro, por constituir tres exponentes de la evolución de nuestra normativa en la introducción de los instrumentos internacionales previstos para conseguir minimizar los riesgos fiscales. El primero, conocido por el modelo 232, es un clásico entre nuestros deberes de suministro de información y tiene una clara vocación de permanencia¹²; el segundo, conocido por el modelo 720, es escogido por su específica génesis, en el marco de la denominada “amnistía fiscal”, con graves problemas de compatibilidad con los principios fundacionales de la UE y llamado a su desaparición y/o reconversión; y el último, como el exponente de los nuevos mecanismos en la lucha contra la competencia fiscal internacional, que ha transitado desde las fórmulas de cooperación (*compliance*)¹³ que enarbolan “la transparencia a cambio

¹¹ Somos plenamente conscientes que, junto a ellas, hemos de tener presente otros importantísimos instrumentos de corte defensivo, entre los que no deberían pasar desapercibidas las medidas de información y de intercambio de información país por país de los arts. 13 y 14 del RIS —modelo 231— *Vid.* entre otros a MARTÍNEZ GINER, L. A.: en “El intercambio de información en materia tributaria; retos e incertidumbres”. *Op. cit.*, págs. 124 y ss.; CARMONA FERNÁNDEZ, N: en “Operaciones vinculadas: nuevas exigencias de información y documentación”, *Rev. La ley*, nº 3429/2015; CALVO VÉRGEZ, J.: En “Alcance de la obligación de información «país por país» establecida en el reglamento del impuesto sobre sociedades: algunas consideraciones”, *Rev. Gaceta Fiscal*, nº 401, 2019, págs. 36 y ss.

¹² Si se resuelven los problemas de legalidad que se han puesto de manifiesto en el reciente auto del TS 4727/2020 de 19 de noviembre, admitiendo recurso de casación promovido por la AEDAF contra la orden HFP/16/2017, que aprueba el modelo de obligación informativa, que analizaremos en otro momento del presente trabajo.

¹³ En esta línea recomendamos la lectura, entre otros del trabajo de MARTÍN FERNÁNDEZ, J: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas (Compliance)*. En Cuadernos de

de la seguridad” a instrumentos de cumplimiento obligatorio en la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

Tras la presentación del contexto en el que se originaron cada una de las declaraciones informativas aludidas y la exposición del régimen jurídico de los indicados deberes de información que se establecen como instrumentos defensivos para combatir a las Jurisdicciones no cooperativas, el trabajo que con estas líneas previas comenzamos, terminará, a modo de recapitulación, presentando unas consideraciones globales sobre el alcance de cada uno de ellos.

2. DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE OPERACIONES VINCULADAS Y OPERACIONES Y SITUACIONES RELACIONADAS CON PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS COMO JURISDICCIONES NO COOPERATIVAS

Tras la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se produce una reforma importante que incorporaba dos trascendentales objetivos que han de servirnos para contextualizar la presentación de esta primera declaración informativa: por un lado, la valoración de las operaciones a precios de mercado deja de ser una facultad de la Administración para convertirse en una norma imperativa de valoración; por otro, se pretende acomodar nuestra normativa de precios de transferencia al contexto internacional, siguiendo las directrices de la OCDE y en especial a las recomendaciones del Foro de la Unión Europea sobre precios de transferencia que por aquel entonces se habían plasmado en el Código de conducta aprobado por el ECOFIN¹⁴. A partir de dicho momento, será en la normativa propia del Impuesto sobre

Fiscalidad Lefebvre, Madrid, 2018. CALVO VÉRGEZ, J: en “La evolución de los programas de cumplimiento voluntario: de la norma UNE 19601 a la norma UNE 19602”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº 7. 2019.

¹⁴ En este sentido recomendamos la lectura del trabajo de GARCÍA-HERRERA BLANCO, C: en “Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades. Particular referencia a las obligaciones formales”, *Rev. Quincena Fiscal* nº 7, 2017.

sociedades donde se contengan las obligaciones de documentación e información que se van a requerir en la materia objeto de nuestras actuales consideraciones.

El siguiente hito que hemos de tener en cuenta para presentar la declaración informativa analizada hemos de situarlo en la reforma global de la normativa del IS tras la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, y el reglamento del meritado tributo, aprobado por RD 634/2015, de 10 de julio¹⁵. En la indicada normativa se estableció un régimen específico sobre las obligaciones de documentación¹⁶ que se habrían de observar sobre las operaciones vinculadas, aunque hemos de tener en cuenta que, aunque complementarias, dichas obligaciones son distintas e independientes de las obligaciones de información que fueron desarrolladas por la Orden HFP/816/2017 por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios calificados como paraísos fiscales (ahora jurisdicciones no cooperativas).

En efecto, en el capítulo V del reglamento de 2015, se introdujeron modificaciones sustanciales respecto a las obligaciones de información y documentación que deberían aportar las personas y enti-

¹⁵ Sobre el alcance de dicha reforma recomendamos la lectura, entre otros, de FERNÁNDEZ AMOR, J. A: en “Régimen jurídico de las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades o la confluencia de problemas de derecho tributario en un solo instituto”, Capítulo Vº de *La reforma del Impuesto sobre sociedades*. Director MERINO JARA. I. Estudios Jurídicos IEF, Madrid, 2016, págs. 149 y ss.

¹⁶ Con la intención, por un lado, de dotar a las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria de mejores herramientas en el cumplimiento de sus funciones y, por otro, de minorar los costes derivados, precisamente, de esta suerte de obligaciones formales. En este sentido ver entre otros a SÁNCHEZ CUELLA, M y TALEGÓN VÁZQUEZ, J.: en “El desarrollo reglamentario del régimen fiscal de las operaciones vinculadas”, *Rev. La Ley*, nº 10966/2009, pág. 2.; HUIDOBRO ARREBA, I.: en “Documentación de las operaciones vinculadas. Régimen general. Documentación relativa al obligado tributario: marco normativo”, *Rev. La ley*, nº 4583/2016; RAMOS HERRERA, A. J. y CALVO VÉRGEZ, J.: “Las obligaciones documentales en materia de operaciones vinculadas previstas en la normativa tributaria española del IS a la luz del plan de acción BEPS de la OCDE”. En *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. CRUZ PADIAL, I y HINOJOSA TORRALVO, J. J. Directores, ed. Atelier, Barcelona, 2019, págs. 137 y ss.

dades vinculadas, intentando recoger la inercia de la acción 13 del plan BEPS relativa a la documentación sobre precios de transferencia. La información requerida a este respecto se facilitaba en el modelo 200¹⁷, de la declaración del IS, a cuyo cuadro informativo se le añadió, para los periodos impositivos iniciados en el ejercicio 2015, la información requerida a personas o entidades que puedan aplicarse la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles. Con posterioridad, para los periodos impositivos iniciados a partir de 2016, se optó por trasladar los cuadros informativos del modelo de la declaración del meritado tributo a una nueva declaración informativa en la que se informe expresamente de las operaciones con personas o entidades vinculadas. Y es en este contexto, y, pretendidamente, sin que se produjese ninguna modificación legislativa¹⁸, cuando se optó por incorporar en el mismo modelo 232 la información relativa a operaciones y situaciones relacionadas con territorios calificados como paraísos fiscales¹⁹.

En realidad, si se analiza el ámbito objetivo de la declaración informativa, se trata del cumplimiento de tres suertes de obligaciones que hemos de diferenciar en relación con su contenido y régimen jurídico; declaraciones que han de presentar los contribuyentes del IS, los contribuyentes del IRNR y las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español: a) la información relativa a operaciones vinculadas a las que hace referencia el art. 13.4 RIS; b) la información relativa a la aplicación de

¹⁷ Vid, entre otros, a MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: en “Información sobre operaciones vinculadas: el nuevo modelo 232”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº 22, 2017.

¹⁸ Puesto que dicha información, según se sostenía en la Exposición de Motivos de la orden que aprobaba el modelo 232 se venía incluyendo en la declaración del impuesto sobre sociedades. No lo entiende así la AEDAF que según se recoge en el Auto del TS 4727/2020 (que admite a trámite el recurso de casación por ella presentado y sienta el debate jurídico suscitado: la conformidad de la orden HFP/816/2017 “*con los principios de reserva de ley y de legalidad —tanto en relación con la obligación formal de obligación que instaura como de las infracciones y sanciones que puede sobrevenir en caso de incumplirse tal obligación—...*”).

¹⁹ Manteniendo el contenido informativo que se exigía en la declaración del IS del ejercicio 2015 y, en consecuencia, como veremos, con la obligación de informar de dichas operaciones de forma independiente a su importe.

rentas procedentes de determinados activos intangibles (*Patentbox*) contempladas en el art. 23 y DT 20^a de la LIS; c) la información sobre operaciones relacionadas con o por personas o entidades residentes en territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas²⁰.

Por la índole del presente trabajo nos limitaremos a presentar la tercera obligación indicada²¹, que, aunque relacionada con las anteriores, presenta un régimen jurídico claramente diferenciado. Los aspectos más representativos del mismo, pueden quedar extractados con las siguientes notas:

En primer lugar, deberán presentarlo los contribuyentes que realicen operaciones o que tengan valores en los territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, por lo que comenzamos con el problema de la identificación de estos territorios que han sido abordados en los cinco primeros capítulos de esta obra²². En segundo tér-

²⁰ En ejercicios anteriores este tipo de operaciones eran declaradas, como hemos adelantado, como “operaciones específicas” en el modelo 200, y con la aprobación del modelo 232, cuentan con un apartado identificativo concreto.

²¹ Que hemos de relacionarla con la obligación de suministrar información sobre bienes en el extranjero, que desarrollaremos en el siguiente epígrafe, por cuanto que la Orden HFP/816/2017 por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa, objeto de nuestras actuales consideraciones, que establece el deber de declarar los valores en entidades residentes en jurisdicciones no cooperativas, dicha información se excluye expresamente de la que hemos de consignar en el modelo 720. También hay que diferenciar dichas obligaciones de las que tienen las empresas transnacionales residentes de presentar la información país por país reguladas en el arts. 13 y 14 del RIS, en las que todas las entidades residentes en España y los establecimientos permanentes de entidades no residentes que pertenezca a un grupo cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 750 millones de Euros, deberán asegurarse que las entidades cabeceras de sus grupos han de elaborar la documentación requerida y que el país donde tenga su residencia tenga una cláusula de intercambio de información. Esta información se concreta en el modelo 231 (Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre —BOE de 30.XII.2016—) y, de alguna forma, materializa la trasposición de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016. En esta línea, ver entre otros a CARMONA FERNÁNDEZ, N: en “Operaciones vinculadas: nuevas exigencias de información y documentación”, *op. cit.*

²² En este sentido, es obligado remitirse a los 5 primeros Capítulos de esta obra en los que el profesor MARTOS GARCÍA, realiza un repaso profundo y exhaustivo de la evolución histórica en la OCDE, en las instituciones que ha impulsado, en la UE y en el ordenamiento español, hasta llegar a la Ley 11/2021 y la incorporación en nuestro ordenamiento de las jurisdicciones no cooperativas. También

mino, y a diferencia de las obligaciones sobre operaciones vinculadas, se deberá presentar la información con independencia del importe de la operación declarada²³. En tercer lugar, en cuanto su contenido, debemos diferenciar la información relativa a las operaciones realizadas por el contribuyente en esta suerte de territorios, de aquella que alcanza a la titularidad de valores relacionados con jurisdicciones no cooperativas, incluyendo todas las operaciones que se realicen en conexión con dichos territorios y no solo en relación con personas o entidades residentes en los mismos²⁴. Por último, en coherencia con su naturaleza de obligaciones formales²⁵, la reacción del ordenamiento ante su incumplimiento será, a diferencia del resto de las declaraciones informativas objeto de nuestro trabajo, la aplicación de los tipos genéricos previstos en los arts. 198 y 199 de la LGT²⁶.

recomendamos la lectura, entre otros, de los trabajos de MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”. En *La reforma de Impuesto sobre sociedades*. MERINO JARA, I. Director. Estudios Jurídicos. IEF, Madrid, 2016, págs. 195 y ss.; CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ. L.: “¿Cuáles son en la actualidad los paraísos fiscales? Inseguridad jurídica por la prolongada vigencia de nuestro listado reglamentario frente a los pronunciamientos de organismos internacionales”, *Rev. Carta Tributaria*, nº 55, 2019.

²³ Y además, aunque no se trate de operaciones vinculadas, las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en dichos territorios se ha de declarar a valor de mercado.

²⁴ Lo que constituyó otra de las novedades introducidas por este modelo informativo, como se dice en su Exposición de Motivos “*sin que haya habido ninguna modificación legislativa al respecto*”. Nos remitimos, una vez más, al auto del TS 4727/2020 de 19 de noviembre.

²⁵ En el sentido del art. 29 de la LGT.

²⁶ En efecto, como se analizará en otro momento de este trabajo, se trata de la única de las declaraciones informativas que acude al régimen sancionador general previsto para el incumplimiento de obligaciones formales y no conlleva un régimen específico y agravado de sanción. Ello no quiere decir que no existan problemas de difícil comprensión en la aplicación de este régimen general, ya que como ha puesto de manifiesto, entre otros, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. En “Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas. Particular referencia a las obligaciones formales”, *BIB Aranzadi* 2007/308, págs. 7 y ss., puede ocurrir que la reacción sea más gravosa en supuestos de presentación de datos incompletos que en supuestos de no presentación de la información requerida.

En relación con el contenido de dicha obligación, para precisar-lo, hemos de acudir a los dos cuadros informativos previstos en la Orden HFP/816/2017 que distingue entre: a) el contenido que ha de incorporarse cuando se trate de operaciones relacionadas con países o territorios calificados como de paraísos fiscales, ahora jurisdicciones no cooperativas y b) el que hace referencia a la tenencia de valores relacionados con países o territorios que tengan dicha calificación, que es la auténtica novedad informativa que se incorpora con este modelo 232²⁷. De forma resumida el contenido de la información es la siguiente:

- 1º En las operaciones relacionadas con países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, la declaración informativa debe contener: a) la descripción de la operación realizada con o por personas o entidades residentes en dichos territorios²⁸; b) los gastos de servicios correspondientes a las operaciones realizadas; c) la descripción de las inversiones o gastos realizados como consecuencia de las anteriores operaciones; d) la identificación de la persona o entidad con la que se realiza la operación²⁹; e) la condición de personalidad física o jurídica de la persona o entidad vinculada; f) la clase del país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa; g) el país o territorio, calificado como jurisdicción no cooperativa, en la que se realice la inversión o el gasto, o en el que tenga fijada la residencia la persona o entidad con la que se realizan, directa o indirectamente, las operaciones; h) el importe de la operación, gasto o inversión realizado.

²⁷ Que procede, a nuestro juicio, de lo contemplado en la DA 13ª de la LIRPF al señalar que “Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales”.

²⁸ Incluidas las operaciones societarias (ampliación de capital, distribución de dividendos...) ya que en relación con estos territorios, se deben incluir todo tipo de operaciones. Al no tratarse de la información que se extrae entre operaciones vinculadas no le resulta operativo el criterio mantenido por la DGT (V1089-16).

²⁹ Nombre, denominación social de la persona o entidad, con, o por, se realiza la obligación.

2º La información que ha de incorporarse en relación con la tenencia de valores relacionados con las jurisdicciones no cooperativas es la siguiente: a) la clave de valor³⁰; b) la identificación de la entidad participada —para los supuestos que se encuentran en las claves A o B— o emisora de los valores —para los supuestos comprendidos en la clave C—; c) la identificación del país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa en función de las mencionadas claves; d) la clave del país o territorio calificado reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa; e) el precio de adquisición de los valores³¹; f) y, en los supuestos que se incorporan en las claves A o B, el porcentaje de participación en los valores poseídos.

La información contenida en la declaración se deberá presentar —con el modelo 232— en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo a que se refiera la indicada información.

Para precisar el ámbito subjetivo y objetivo de la indicada declaración informativa se ha de tener en cuenta la conexión que se establece entre el alcance de la información aportada y las siguientes precisiones que hemos de extraer, fundamentalmente³², de la normativa del IS de la que se ha desagregado y que solo dejamos apuntadas, ya que han sido desarrolladas en otros capítulos de la presente obra: en primer lugar, deberán presentarla los contribuyentes residentes en territorio español, a los que se le deberá aplicar la presunción contemplada en el art. 8.1 de la LIS³³; en segundo lugar, se ha de reflejar a valor de

³⁰ Y a estos efectos se ha de diferenciar entre: tenencia de valores representativos de fondos propios de entidades residentes en dichos territorios (Clave A); tenencia de valores de instituciones de inversión colectiva constituidas en los citados países y territorios (Clave B), y tenencia de valores de renta fija que estén admitidos a cotización en mercados secundarios de dichos países o territorios (Clave C).

³¹ Con independencia del periodo en el que han sido adquiridos.

³² Aunque no de forma exclusiva por cuanto que hemos de referenciar igualmente la normativa del IRPF y del IRNR.

³³ La Administración Tributaria podrá presumir que entidad radicada en estos territorios tiene su residencia en territorio español “*cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquél país o territorio, así como que la constitución y operativa de la*

mercado las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en dichos territorios aunque no tengan ninguna vinculación entre ellas (art. 19 LIS)³⁴; y se ha de tener en cuenta, igualmente, que no se van a aplicar las normas sobre transparencia internacional (art. 15 g LIS)³⁵; en cuarto lugar y, en relación con la documentación que se establezca en operaciones vinculadas, se ha de apuntar que no tendrá en ningún caso carácter simplificado cuando se trate de operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de fondos propios de cualquier tipo de entidad, que, aunque esté admitida en negociación en mercados regulados, estos estén situados en jurisdicciones no cooperativas³⁶.

En definitiva, con la Orden HFP/816/2017 por la que se aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios calificados como paraísos fiscales, ahora jurisdicciones no cooperativas, se incorporan unos nuevos deberes de información por suministro; información que —no solo en lo referente a la tenencia de valores—, no se obtenía toda a través del modelo 200 de declaración impositiva del IS.

Es posible, ya que dicho modelo tenía una función liquidatoria y de recaudación, que de esta manera se articule de forma más coherente la obligación de información³⁷ o, al menos, que se dé más visualización a esta suerte de medidas defensivas, pero en lo que a nosotros se nos alcanza, no solo plantea serias dudas de legalidad (en

entidad responde a motivos económicos válidos y razones especiales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos” (art. 8.1 LIS).

³⁴ Quedando obligadas a mantener a disposición de la Administración Tributaria la documentación necesaria, general o simplificada. Entre otros, MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o con personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, *op. cit.*, pág. 210.

³⁵ Y que, en consecuencia, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos gastos de servicios que se realicen con personas o entidades residentes en los analizados territorios.

³⁶ MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o con personas o entidades residentes en paraísos fiscales”, *op. cit.*, págs. 211 y ss.

³⁷ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. En “Información sobre operaciones vinculadas: el nuevo modelo 232”, *op. cit.*, pág. 7.

relación a las nuevas exigencias informativas que incorpora³⁸) sino que tras los años en los que se ha implementado, no se ha realizado un análisis de eficiencia y de eficacia de los datos obtenidos a través de dicha declaración informativa como para poder valorar, en términos del principio de proporcionalidad, la relación entre la utilidad de la información requerida y los nuevos costes indirectos, no deseados también por nuestro ordenamiento —art. 3 LGT— que generan estas declaraciones informativas a los obligados tributarios. Volveremos sobre nuestras actuales consideraciones.

3. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

Al amparo de lo establecido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de determinada normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude fiscal, se introduce una nueva DA 18^a en la LGT que versa sobre la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Dicha obligación es desarrollada en los arts. 42.bis, 42.ter y 54.bis del RGGIT³⁹ y se materializa con la aprobación de la orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720.

Quedarán obligados al cumplimiento de estas obligaciones informativas las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes, así como los entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 de la LGT que resulten titulares, o tengan dicha conside-

³⁸ Nos remitimos al auto del Tribunal Supremo 4727/2000, de 19 de noviembre anteriormente citado.

³⁹ Que fueron introducidos por el RD 155/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la LGT a la normativa de asistencia mutua, estableciéndose obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero y modificándose el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa que había sido aprobado por el RD 1794/2008, de 3 de noviembre.

ración según el art. 4.2 de la ley 10/2010⁴⁰, de los bienes y derechos objeto de declaración⁴¹.

Si atendemos a la normativa indicada, la obligación informativa recae sobre cuatro⁴² categorías de bienes y derechos: a) la obligación de informar acerca de las cuentas en entidades situadas en el extranjero —art. 42.bis del RGGI—; b) la obligación de informar sobre valores, derechos, seguros y rentas depositadas, gestionados u obtenidas en el extranjero —art. 42.ter del RGGIT—; c) la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero —art. 54.bis del RGGIT—; y d) la obligación de información sobre monedas virtuales situadas en el extranjero. Como veremos, si observamos el contenido de la información solicitada para cada una de las modalidades indicadas, en realidad se trata de diferentes obligaciones de información que se articulan a través de un mismo modelo y a las que se les anudan unos efectos similares⁴³.

⁴⁰ De 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

⁴¹ En relación con la obligación de informar acerca de las cuentas en entidades situadas en el extranjero, deberán cumplimentar dicha información, además de los titulares, quienes figuren en ellas como representantes, autorizados o beneficiarios o sobre los que tengan poderes de disposición.

⁴² Teniendo en cuenta la modificación incorporada por la L. 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que modifica los apartados 1º y 2º de la Disposición Adicional 18ª de la LGT incluyendo en la declaración informativa objeto de nuestras actuales consideraciones la información sobre monedas virtuales situadas en el extranjero.

⁴³ ALBIÑANA CILVETI, C y GUTIÉRREZ VÁZQUEZ, J: en “Declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero —modelo 720—. Aspectos conflictivos”, *Rev. La ley*, nº 4210, 2014, pág. 3. Otro problema distinto, que solo podemos dejar apuntado, sería el de realizar un análisis del porqué de la especificación de la obligación de informar sobre esos bienes y no sobre otros. En este sentido, la Ley 11/2021 ha introducido dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales. Según su Exposición de Motivos “*se introduce una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los y las titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de otras personas o entidades para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores o las proveedoras de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia. Igualmente, para estas mismas personas o entidades, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (ad-*

Presentemos la síntesis de la información que ha de ser facilitada en función de cada uno de los deberes incorporados en esta declaración informativa:

A) Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero:

La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá: a) la razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio; b) la identificación completa de las cuentas; c) la fecha de apertura o cancelación o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización; d) los saldos de las cuentas a 31 de diciembre⁴⁴ y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año⁴⁵.

Se ha de tener en cuenta que, según establece el art. 42.bis 4, e) del RGGIT, no existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre no superen, conjuntamente, los 50.000 € y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios⁴⁶.

quisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales". Obligación que se justifica en la propia Exposición de Motivos de la Ley en base a la inclusión de estos activos en la modificación de la Directiva (UE) 2015/849 del parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, pero omite otros —también enumerados en la citada Directiva— sobre los que en principio no se amplía la obligación de informar (obras de arte, planes de pensiones, metales preciosos...).

⁴⁴ “La información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha. El resto de titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dejaron de tener tal condición” (art. 42.bis.3 RGGIT).

⁴⁵ “La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, impositivas a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución”. (art. 42.bis del RGGIT).

⁴⁶ En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas. En esta línea ver CALVO VÉRGEZ, J: en “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados

No obstante, no se tendrá que informar en relación con las cuentas previstas en el art. 42.bis 4 del RGGIT⁴⁷. A saber: a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del TRLIS; b) aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas; c) aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio⁴⁸; d) aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 del RGGIT⁴⁹.

B) Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero:

En esta obligación, la información a suministrar a la Administración tributaria deberá comprender: a) los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica; b) los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios; c) los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y *trust* o masas patrimoniales que, pese a carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, Rev. de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, n° 11, 2019, pág. 11.

⁴⁷ Estableciéndose, en alguna medida, elementos correctores para acotar los obligados a presentar dicha información, cuando ya ha podido ser obtenida por otras vías, cuestión que hemos de poner en valor al establecer un incipiente grado de coordinación entre los diversos instrumentos de obtención de información.

⁴⁸ Y, en consecuencia, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

⁴⁹ Siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

La declaración informativa contendrá los siguientes datos: a) razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio; b) saldo, a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas⁵⁰; c) saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios⁵¹; d) saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente⁵².

De igual forma, esta declaración informativa deberá contener: a) los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha; y b) las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha⁵³.

Esta información no resultará exigible⁵⁴: a) cuando el obligado tributario sea una de las entidades a las que se refiere el artículo 9.1 del TRLIS; b) cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a los que estamos haciendo referencia; c) cuando los valores indicados en los apartados 1.b), 1.c) y 1.d) del art. 42.ter del

⁵⁰ La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

⁵¹ La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

⁵² La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

⁵³ Se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

⁵⁴ Lo que, de nuevo, hemos de poner en valor, ya que en alguna medida, estas exclusiones pueden obedecer al establecimiento de elementos correctores para acotar los obligados a presentar dicha información, cuando ya ha podido ser obtenida por otras vías.

RGGIT, el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate reseñado en el apartado 3.a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3.b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 €⁵⁵.

C) Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a los derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real⁵⁶, a 31 de diciembre de cada año.

La declaración informativa contendrá los siguientes datos: a) identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determina en la orden HAP/72/2013, de 30 de enero por la que se aprueba el modelo 720; b) situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número; c) fecha de adquisición; d) valor de adquisición; e) ante supuestos de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, deberá indicarse, además, la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre⁵⁷; f) ante supuestos de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, deberá indicarse, además, la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre⁵⁸.

⁵⁵ En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

⁵⁶ Conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

⁵⁷ Según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵⁸ Según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La obligación de información analizada no resultará de aplicación en los siguientes supuestos⁵⁹: a) aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del TRLIS; b) aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados; c) aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados; d) de igual forma, no existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2. d), 3 y 4 de art. 54.bis del RGGIT, no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros⁶⁰.

Con carácter general, la presentación de esta declaración informativa se ha de realizar entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar⁶¹; no obstante, salvo las excepciones contempladas en la normativa reglamentaria, en los siguientes ejercicios la declaración solo será obligatoria cuando el valor conjunto de cada bloque hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 € respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

D) Obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero.

La indicada información es introducida, como hemos anticipado, como consecuencia de la promulgación de la L. 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, incorporan-

⁵⁹ Una vez más hemos de poner de relieve estas restricciones, por lo que de elementos correctores puedan tener, para acotar los obligados a presentar dicha información, cuando ya ha podido ser obtenida por otras vías.

⁶⁰ En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

⁶¹ Como hemos visto, también con carácter general, cuando el valor conjunto para cada uno de los bloques sea superior a 50.000€. Lo que es criticado, entre otros, por FALCÓN Y TELLA, R.: en “El modelo 720 (II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que no se apruebe un modelo para su presentación en papel?”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº 12, 2013.

do una nueva obligación informativa “*sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales*”.

Sin perjuicio de que puede llamar la atención de que la indicada modificación incorpore en exclusividad a las monedas virtuales, dejando al margen otros tipos de bienes que pudieran formar parte de su ámbito objetivo tras la experiencia que se ha ido acumulando tras la entrada en vigor de la Ley 7/2012⁶², nos llama poderosamente la atención —por los motivos que analizaremos posteriormente— que se incorpore en la modificación presentada el mismo régimen sancionador previamente existente sobre otras categorías de bienes⁶³.

A pesar de la importancia del contenido de esta declaración informativa, que aunque pudiera parecer novedosa —salvo en lo relativo

⁶² Por mucho que en la Exposición de motivos de la L. 11/2021 se justifique porque puede estar “*en consonancia con la modificación de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo y por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, que ha incluido los citados activos en el ámbito objetivo de la misma*”.

⁶³ “En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada moneda virtual individualmente considerada según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios”.

a la última obligación presentada—, no lo es tanto⁶⁴, su génesis no puede ser entendida, a nuestro juicio, si no se pone en conexión, fundamentalmente por el régimen sancionador previsto ante su incumplimiento, como un instrumento que sirvió como incentivo⁶⁵ para que muchos contribuyentes presentasen la denominada “declaración tributaria especial” (la llamada amnistía fiscal)⁶⁶ y servirá, si es convenientemente adaptada al cumplimiento de derechos y principios co-

⁶⁴ Ya que con anterioridad ya se encontraba cubierta con determinados deberes de información por suministro, aparecía implícita en las normativas del IRPF y del IP —aumentando en consecuencia la presión fiscal indirecta— (PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: en “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Rev. Quincena Fiscal*, n° 4, 2013, pág. 3; GARCÍA CARACUEL, M^a: en “La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal”, *Rev. Derecho y Sociedad*, n° 43, 2014, pág. 455; SIMÓN ACOSTA, E.: en “Arbitrariedad y excesos jurídicos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero”, *Rev. Técnica Tributaria*, n° 107, 2014, pág. 42), y se podría completar con los diferentes sistemas de intercambio de información internacional vigentes y a través de la utilización de los deberes de información individuales o por captación (en esta línea ver, entre otros, a BERTRÁN GIRÓN, M^a y GARCÍA CARACUEL, M^a: en “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF”, *Documentos del IEF*, n° 16, 2013, pág. 81), de forma que autores como FALCÓN Y TELLA, R. (en “El Modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”, *Rev. Quincena Fiscal*, n° 11, 2013) señalan que esta información debería canalizarse por otras vías, como el FATCA estadounidense y los convenios firmados por diferentes estados que se derivan de él. No se nos escapa que la declaración informativa puede ser entendida, también, como una especie de cláusula de cierre de las obligaciones de los contribuyentes de declarar sus rentas y bienes. En este sentido, ver, entre otros a ANEIRO PEREIRA, J.: en “La obligación de informar sobre bienes en el extranjero como instrumento para regularizar las ganancias no justificadas de patrimonio”, *Documentos del IEF*, n° 16, 2013, pág. 62.

⁶⁵ ANEIRO PEREIRA, J.: en “La obligación de informar sobre bienes en el extranjero como instrumento para regularizar las ganancias no justificadas de patrimonio”, *op. cit.*, pág. 76.

⁶⁶ Que se incorpora a través de la DA 1^a del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que permitió, hasta el 30 de noviembre de 2012, declarar, con una muy baja tributación, los bienes y derechos que se encontraban “ocultos”. SIMÓN ACOSTA, E.: en “Arbitrariedad y excesos jurídicos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 42.

munitarios y constitucionales que claramente vulnera, para controlar el patrimonio en el extranjero de muchos contribuyentes.

En esta línea, de los muchos aspectos que pueden ser analizados en relación con esta declaración informativa, destaca, como anticipábamos, aquel que hace referencia al régimen sancionador, directo e indirecto, que se establece ante el incumplimiento de la analizada obligación. Para su análisis, hemos de comenzar indicando que, a pesar de tratarse de una obligación de carácter general, se ha puesto en conexión con la normativa específica de los impuestos de renta y sociedades, en relación con las consecuencias materiales de su incorrecto cumplimiento. En efecto, para presentar esta suerte de consecuencias, además de la normativa indicada⁶⁷, se ha de tener en cuenta su reflejo en el art. 39.2 de la LIRPF⁶⁸; el art. 121 de la LIS⁶⁹; y las

⁶⁷ DA 18ª en la LGT; arts. 42.bis, 32.ter y 54.bis del RGGIT; orden HAP/72/2013, de 30 de enero por el que se aprueba el modelo 720.

⁶⁸ “En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la DA 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto”. Artículo 39 redactado por el número dos del artículo 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (“BOE” 30 octubre).

⁶⁹ Artículo 121. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas: “1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición. 2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos. 3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo. La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de

Disposiciones adicionales 1ª y 2ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude⁷⁰.

valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes. 5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros. 6. En todo caso, se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el contribuyente no hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la DA 18ª de la Ley General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que los bienes y derechos cuya titularidad le corresponde han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o bien con cargo a rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente de este Impuesto. 7. El valor de los elementos patrimoniales a que se refieren los apartados 1 y 6, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales”.

⁷⁰ DA 1ª. Régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas: “*La aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134.6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, determinará la comisión de infracción tributaria, que tendrá la consideración de muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.*

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

La sanción establecida en esta disposición adicional será incompatible con las que corresponderían por las infracciones que se pudiesen haber cometido en relación con las ganancias patrimoniales no justificadas o la presunción de obtención de rentas reguladas en los artículos 191 a 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La aplicación de esta normativa establece una especie de régimen sancionador en cascada, que comienza, a pesar de tratarse de obligaciones informativas de carácter general, por apartarse del régimen sancionador previsto en la LGT para los incumplimientos de esta suerte de obligaciones⁷¹. En este sentido, no se aplicarán los arts. 198 y 199 de la LGT, sino el que aparece contemplado en la DA 18ª.2 del mismo cuerpo legal⁷² y desarrollado por los arts. 42.bis, 42.ter

En estos supuestos resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

DA 2ª. Imputación de ganancias de patrimonio no justificadas y de rentas presuntas: “*La imputación regulada en el apartado 2 del artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el apartado 6 del artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establecidos por esta Ley, se realizará al periodo impositivo que proceda según lo señalado en dichos preceptos en el que hubiesen estado en vigor dichos apartados”.*

⁷¹ En este sentido ver, entre otros, a GARCÍA CARACUEL, Mª: en “La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal”, *Rev. Derecho y Sociedad*, nº 43, 2014, pág. 455.

⁷² Régimen de infracciones y sanciones: “Constituyen infracciones tributarias no presentar en plazo y presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional. También constituirá infracción tributaria la presentación de las mismas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las anteriores infracciones serán muy graves y se sancionarán conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

b) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en

y 54.bis del RGGIT, que, como presentaremos con posterioridad, ya supone un importante incremento de las sanciones establecidas en comparación con el régimen sancionador general. Pero, además, como *“las Leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información”*⁷³, a estas sanciones se le superponen el régimen especial de los incrementos no justificados de patrimonio del art. 39.2 de la LIRPF o de presunción de atribución de rentas contemplado en el art. 121 de la LIS, y ello salvo que se acredite que el bien ha sido adquirido con rentas declaradas o con rentas obtenidas en periodos impositivos en los que su titular no tenía la condición de contribuyente, es decir, no fuese residente. El legislador, no contento con la aplicación de estas consecuencias materiales sobre las que posteriormente volveremos, asocia igualmente, a la ya indicadas, una sanción

el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

c) En el caso de incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo bien inmueble o a un mismo derecho sobre un bien inmueble, con un mínimo de 1.500 euros, cuando la declaración haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. Del mismo modo se sancionará la presentación de la declaración por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley”.

73

DA 18ª.2º.3. de la LGT.

específica para estos supuestos, que proviene de la DA 1ª de la Ley 7/2012, del 150% de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los anteriores regímenes⁷⁴.

No es muy difícil atisbar que la aplicación conjunta de este régimen “sancionador”⁷⁵ pueda superar, en la inmensa mayoría de los casos, el valor del bien o derecho que no es objeto de declaración. Y tampoco es difícil colegir que la aplicación de este régimen fuera tachado desde su origen de falta de proporcionalidad, de difícil encaje con el principio de capacidad económica, cercano a la confiscatoriedad⁷⁶ y atentatorio contra principios básicos del procedimiento sancionador (*ne bis in ídem*⁷⁷, legalidad⁷⁸ o proporcionalidad⁷⁹, entre otros).

Junto a la acumulación de las reacciones del ordenamiento ante el incumplimiento de la declaración informativa analizada, hemos de hacer una simple referencia a la articulación jurídica de la presunción, casi *iure et de iure*⁸⁰, de la ganancia no justificada de patrimonio que

⁷⁴ En esta línea ver CALVO VÉRGEZ, J.: en “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *op. cit.*, págs. 12 y ss.

⁷⁵ En el que, en palabras de la Comisión Europea, se engloban tres conceptos que persiguen objetivos muy distintos —pago de un impuesto (ganancia patrimonial); indemnización por impago en el momento fijado (intereses moratorios) e imposición de las sanciones (lesión del derecho objetivo)—. *Vid.* Dictamen motivado —infracción n° 214/4330—, de 16 de febrero de 2017.

⁷⁶ En esta línea, ver, entre otros, a ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E. I.: en “Aspectos conflictivos de la obligación tributaria de declarar los bienes sitos en el extranjero”. *Rev. Carta Tributaria*, n° 17, 2016, págs. 7 y ss.

⁷⁷ SIMÓN ACOSTA, E.: en “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”. *Rev. Actualidad jurídica Aranzadi*, n° 847, 2012.

⁷⁸ LITAGO LLEDÓ, R.: en “La necesidad de una interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Rev. Tribuna Fiscal*, n° 268, 2013, págs. 2 y ss. En esta misma línea *vid* también, entre otros, a FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: en “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”. *Documentos del IEF*, n° 16, 2013, pág. 146.

⁷⁹ Téngase en cuenta que no se establece ningún tipo de graduación de la sanción, incumpliendo el art. 184 de la LGT.

⁸⁰ Lo que, de nuevo en palabras de SIMÓN ACOSTA, E., nos llevaría a considerar que lo que se está gravado en realidad, no es renta, sino patrimonio. “Si se trata de un impuesto, es evidente que atenta contra la seguridad jurídica, si se trata de una sanción, es inconstitucional, ya que no sólo se aplica sin procedimiento

se anuda al indicado incumplimiento⁸¹. Se trata de la auténtica novedad que se incorpora en este régimen general, ya que el contribuyente difícilmente podrá probar la titularidad de estos bienes y derechos desde una fecha anterior al periodo de prescripción, precisamente, como consecuencia del incumplimiento del deber de declarar, y ello supondrá que “*en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización*”⁸², lo que de facto supone la imprescriptibilidad de dicha deuda⁸³.

Como consecuencia de esta normativa, diversos contribuyentes denunciaron ante la Comisión Europea su aplicación en nuestro Estado, denuncias que fueron admitidas a trámite de conformidad con el art. 258 del TFUE y se abrió una investigación formal por procedimiento de infracción al Reino de España. Dicho procedimiento, tras las correspondientes audiencias a ambas partes, dio lugar al dictamen mo-

sancionador sino que incurre en *ne bis in ídem*. En “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”. Rev. Actualidad jurídica Aranzadi, nº 847, 2012. En esta línea, ver también a BERTRÁN GIRÓN, M^a y GARCÍA CARACUEL, M^a: en “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF”, *op. cit.*, pág. 83.

⁸¹ Lo que, para parte de la doctrina, puede ser la verdadera razón de la configuración de las ganancias no justificadas que se deriva de la implantación del modelo 720, ya que salvo por esta alteración de la naturaleza de la presunción, el supuesto ya se encontraba recogido en el art. 39 de la LIRPF. Por todos ver a ALMAGRO MARTÍN, C.: en “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”. Rev. *Quince-na Fiscal*, nº 5, 2013, págs. 9 y ss.

⁸² Art. 39.2 LIRPF.

⁸³ Lo que supone una ruptura de las reglas de juego entre la Administración tributaria y los administrados (ALBIÑANA CILVETI, C y GUTIÉRREZ VÁZQUEZ, J.: en “Declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero —modelo 720—. Aspectos conflictivos”, *op. cit.*, pág. 3). En esta línea ver, entre otros, a ALARCÓN GARCÍA, E.: en “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”. Rev. De contabilidad y Tributación, nº 431, 2019, págs. 81 y ss.; CALVO VÉRJEZ, J.: en “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *op. cit.*, pág. 17; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: En “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 14.

tivado de la Comisión Europea de 15 de febrero de 2017⁸⁴, que, en lo que ahora nos interesa, pone de manifiesto los siguientes extremos: a) carece de pertinencia, en la legislación española, para establecer este sistema, que los bienes y derechos sobre los que se debe declarar se inscriban en el marco de intercambio de información vigente en la actualidad en la UE. Tal afirmación se aplica a los residentes, sean ciudadanos españoles o de otros Estados miembros de la UE o del EEE; b) las sanciones impuestas en caso de incumplimiento son considerablemente más onerosas que las aplicadas en una situación puramente interna. Los contribuyentes residentes en España, con bienes y derechos situados en dicho territorio, no están sujetos a sanciones comparables; c) el modelo 720 impone a los contribuyentes obligaciones específicas de información que pueden influir negativamente en su decisión de invertir en el extranjero. Y esa diferencia de trato según la jurisprudencia del TJUE, puede restringir las libertades de la Unión; d) la indicada diferencia de trato abarca tanto a las obligaciones tributarias exigidas como al régimen sancionador conexo; e) la Comisión rechaza enérgicamente la presunción de que la tenencia de bienes y derechos en el extranjero albergue el propósito de defraudar a la Hacienda Pública; f) en relación con la comparación que realiza la Comisión de la respuesta sancionadora ante el incumplimiento del deber de declarar sobre bienes situados en territorio español y en el extranjero, nos basta con precisar que: 1º Por no cumplimentar la declaración, el importe de la sanción fija puede ser 50 veces superior a la prevista en el art. 198.1 de la LGT. 2º Por presentación extemporánea, el importe mínimo es 15 veces superior al previsto en el art. 198.2 de la LGT, cuando no hay ocultación que justifique la sanción más elevada. 3º Por la declaración inicial incompleta, el importe mínimo puede ser 15 veces superior al previsto en el art. 198.2 de la LGT. 4º Por cumplimiento incompleto, inexacto o con datos falsos, el importe mínimo de la sanción puede ser 66,66 veces superior de la multa impuesta por el art. 199.2 de la LGT; g) la Comisión incide en la existencia de imprescriptibilidad de la ganancia no justificada de patrimonio asociada al incumplimiento de la declaración informativa,

⁸⁴ Para un análisis del Dictamen de la Comisión y sus antecedentes, ver, entre otros, a ALARCÓN GARCÍA, E.: en “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”, *op. cit.*, págs. 80 y ss.

y recuerda que el TJUE acepta la existencia de plazos superiores en supuestos de bienes contenidos en el extranjero, pero estos plazos superiores no pueden ser interpretados como ausencia de plazo, ya que no se pueden equiparar estas conductas a supuestos como el genocidio o el terrorismo; h) la multa proporcional del 150% vinculada a la no declaración de los bienes y derechos es muy desproporcionada y superior a otros instrumentos vigentes en el ordenamiento español como los recargos por declaración extemporánea. En definitiva, la inversión en el extranjero se asimila a una inversión por medios fraudulentos en todos los casos, aunque se realice en el ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea.

Como consecuencia de cuanto antecede, la Comisión concluye que las medidas analizadas restringen las libertades fundamentales consagradas en el TFUE, incumpliendo el principio de proporcionalidad entre el fin perseguido y la limitación de dichas libertades⁸⁵, y que, en consecuencia, el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los arts. 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE⁸⁶ y los arts. 28, 31, 36, y 40 del Acuerdo sobre el EEE⁸⁷, de tal forma que invitó al Reino de España a que adoptase las medidas requeridas para ajustarse al dictamen reseñado en un plazo de dos meses desde su recepción. Ante la falta de respuesta por parte de nuestras autoridades, la Comisión decidió llevar al Reino de España ante el TJUE el 9 de junio de 2019.

A nuestro juicio, no obstante, lo verdaderamente sorprendente de esta evolución es que no se reaccionase antes desde las propias

⁸⁵ Siguiendo el mismo esquema interpretativo que ha ido acuñando la jurisprudencia del TJUE. En este sentido ver entre otros a GARCÍA MORENO, V. A.: en “Principio de proporcionalidad: de las sanciones por no declarar movimientos en efectivo a las sanciones por no declarar bienes en el extranjero”, *Rev. La ley*, n° 6192, 2018.

⁸⁶ Básicamente se refiere a la libre circulación de personas; libre circulación de trabajadores, libertad de establecimiento, libre prestación de servicios, y libre circulación de capitales.

⁸⁷ Que igualmente hacen referencia, respectivamente, a la libre circulación de los trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y al libre movimiento de capitales.

instancias administrativas y judiciales nacionales⁸⁸ ya que con los mismos argumentos presentados ante la Comisión, y validados por ésta, se podía probar la lesión de derechos fundamentales recogidos en nuestra Constitución: seguridad jurídica⁸⁹, tutela judicial efectiva, capacidad económica, derecho a la propiedad, igualdad, *ne bis in idem*⁹⁰, sanciones aplicables de plano, tipicidad⁹¹, proporcionalidad sancionadora⁹²...

Más sorprendente nos parece, o quizás últimamente no tanto, el hecho de que sobre todas estas cuestiones, a pesar de los severos reproches que hemos recensionado líneas arriba y que realiza la Comisión Europea, en el Dictamen Motivado antes mencionado, y a pesar, igualmente, de la previsible sentencia condenatoria al Reino de España por el TJUE, nuestro legislador no haya reaccionado y no se hayan incorporado las precisiones y reformas oportunas en la Ley

⁸⁸ Con alguna excepción como la STSJ de Cataluña 572/2019, de 20 de mayo, en la que anula la sanción por presentación extemporánea del modelo 720 porque la UE ya emplazó a España a modificar la legislación por vulnerar la libre circulación de capitales y por el carácter desproporcionado de su régimen sancionador. También podemos citar, entre otras, algunas resoluciones de TEAC, como la del 14 de febrero de 2019, aunque para pronunciarse sobre la prueba diabólica contemplada en el art. 39.2 de la LIRPF, se limitan a exigir una mayor motivación, que no atienda a elementos genéricos sino a los específicos incumplimientos de la declaración informativa.

⁸⁹ En esta misma línea ver, entre otros a FALCÓN Y TELLA, R.: en “El anteproyecto de ley de intensificación de lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre bienes en el extranjero”, *Rev. Quincena Fiscal*, n° 10, 2012, pág. 2; BERTRÁN GIRÓN, M^a y GARCÍA CARACUEL, M^a: en “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF”, *op. cit.*, pág. 84.

⁹⁰ SIMÓN ACOSTA, E.: en “Arbitrariedad y excesos jurídicos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero”, *Rev. Técnica Tributaria*, n° 107, 2014, págs. 46 y ss.

⁹¹ En esta línea ver entre otros a LITAGO LLEDÓ, R.: en “La necesidad de una interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *op. cit.*, págs. 2 y ss.

⁹² En esta línea ver, entre otros, a ESPEJO POYATO, I.: en “La recurrente ley de represión de fraude fiscal”, *Rev. Tribuna Fiscal*, n° 264, 2013, págs. 4 y ss.; ALARCÓN GARCÍA, E.: en “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”, *op. cit.*, pág. 83 y ss.

11/2021 de Prevención y Lucha contra el Fraude fiscal, que se nos antoja como instrumento normativo idóneo para realizar las modificaciones necesarias para acomodar la estudiada medida defensiva con los principios, derechos y garantías que han de observar nuestro ordenamiento fiscal. Máxime cuando por la normativa indicada, como hemos adelantado, se incorpora la obligación de informar sobre monedas virtuales situadas en el extranjero con el mismo régimen sancionador claramente cuestionado.

El resultado de esta deriva⁹³, insistimos, muy posiblemente conllevará la eliminación de la obligación analizada como consecuencia de la previsible sentencia condenatoria del TJUE, al menos en relación con la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en los Estados Miembros y los Estados del EEE⁹⁴. Sería aconsejable que esta eliminación abarcarse, también, a todos los Estados con los que tenga suscrito el Reino de España Convenios de intercambio de información⁹⁵ y, si se pretende mantener con el resto, especialmente con los territorios objeto de nuestro estudio⁹⁶, más por su efecto inducido que por su operatividad práctica, se ha de adaptar dicha normativa a los principios consagrados en nuestro derecho interno, alterando su sistema sancionador; bien estableciendo un límite acumulado de sanciones; bien suprimiendo la presunción *iure et de iure* de ganancia patrimonial y su imprescriptibilidad; bien, sería a nuestro juicio lo deseable, volviendo al régimen general establecido ante el incumpli-

⁹³ Compartimos completamente la opinión de SIMÓN ACOSTA, E. (En “Arbitrariedad y excesos jurídicos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero”, *op. cit.*, pág. 43.) al señalar que estas declaraciones informativas han de enmarcarse en el seno de decisiones apresuradas y poco meditadas provocadas por la crisis económica y el desajuste presupuestario.

⁹⁴ Teniendo en cuenta, además, que las libertades comprendidas en el TFUE no solo afectan a los países miembros, sino también a las relaciones de estos con terceros Estados. En este sentido, ver, entre otros a ALARCÓN GARCÍA, E.: en “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexión”, *op. cit.*, pág. 87.

⁹⁵ En esta línea ver CALVO VÉRJEZ, J.: en “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *op. cit.*, pág. 25.

⁹⁶ En este sentido parece pronunciarse, entre otros, ANEIROS PEREIRA, J.: en “La obligación de informar sobre bienes en el extranjero como instrumento para regularizar las ganancias no justificadas de patrimonio”, *op. cit.*, pág. 65.

miento de estas obligaciones, con la posibilidad de graduación de las sanciones en aquellas conductas que objetivamente sean más peligrosas⁹⁷ para el cumplimiento del deber de contribuir.

4. DECLARACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

La preocupación a nivel internacional sobre la planificación fiscal agresiva se remonta a finales del siglo pasado y podemos situar como su punto de inflexión el estudio sobre la labor de los intermediarios financieros publicado por la OCDE en 2008⁹⁸. De forma paralela, especialmente en el ámbito anglosajón, un grupo cualitativamente importante de países desarrollaron una serie de instrumentos contra la elusión, que inciden, de forma directa o indirecta, en la obligación de declarar a la Administración Tributaria operaciones o esquemas que pudieran ser sospechosos de prácticas elusivas⁹⁹. En este contexto,

⁹⁷ Muy posiblemente porque el país de la fuente sea opaco fiscalmente. Ver en esta línea, entre otros, a ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E. I.: en “Aspectos conflictivos de la obligación tributaria de declarar los bienes sitos en el extranjero”, *op. cit.*, págs. 10 y 11.; ALMAGRO MARTÍN, C.: en “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”, *op. cit.*, pág. 12. En cualquiera de los casos, conviene no resucitar el régimen sancionador de peligro afortunadamente desterrado de nuestros sistemas constitucionales. *Vid.*, en esta línea, a SIMÓN ACOSTA, E.: en “Arbitrariedad y excesos jurídicos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero”, *Rev. Técnica Tributaria*, n° 107, 2014, págs. 65 y ss.

⁹⁸ OCDE. Study into the Role of Tax Intermediaeres (2008). Los trabajos de este organismo internacional fueron desarrollados, con la publicación en el año 2011 —OCDE, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*— de un informe que profundiza en la necesidad de crear mecanismos a través de los cuales los diferentes estados tengan conocimiento del desarrollo de la planificación fiscal para que puedan actuar de forma eficaz y temprana contra el componente elusivo que pudiera conllevar.

⁹⁹ Para un excelente análisis de este tema, recomendamos la lectura del trabajo de PALAO TABOADA, C.: en “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”. *Rev. C y T. CEF*, n° 392, 2015, págs. 43 y ss. Autor que nos pone de manifiesto como los trabajos preparatorios para la articulación de la acción 12 BEPS parte de los dos modelos básicamente existentes “el «planteamiento basado en las operaciones» (*transaction-based approach*) y el «planteamiento basado en el promotor» (*promoter-based approach*). El pri-

las iniciativas tendentes a poner coto a dichas prácticas se desarrollan, en primer lugar, en el seno del denominado cumplimiento cooperativo (*compliance*), lo que vino a denominarse, como hemos adelantado, “trasparencia a cambio de certeza”¹⁰⁰, y más tarde, se incorporan entre las acciones puestas en marcha para evitar la erosión de las bases imponibles, concretándose en el ámbito de la acción 12 del plan BEPS.

Aunque existían precedentes previos entre los diferentes trabajos de la UE¹⁰¹, tras la consulta pública realizada por la Comisión en 2016, la UE aprueba la Directiva del Consejo 2018/822, de 25 de mayo, que “modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información”. La indicada directiva, conocida como DAC6, recogerá los elementos fundamentales de la acción 12 del plan BEPS, pero estableciendo una norma vinculante para los Estados Miembros, ya que la acción 12 no constituía un estándar mínimo¹⁰².

mero, que correspondería al modelo de los Estados Unidos, se caracteriza por identificar primero operaciones que la AT considera que originan riesgos recaudatorios o de política fiscal y exigir después su declaración a los contribuyentes que obtienen un beneficio de dichas operaciones o ayudan a su realización. El segundo correspondería al modelo del Reino Unido e Irlanda que se centraría más en el papel desempeñado por los promotores de esquemas de planificación, si bien toma en consideración que dichos esquemas están obligados a declarar promotores y contribuyentes”. (Pág. 76).

¹⁰⁰ Que se ha incorporado incluso a nuestro código de buenas prácticas. En esta línea, entre otros, ver a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: en *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*. Ed. Tirant. Tributario. Valencia, 2019, pág. 26. En esta misma línea recomendamos, entre otros, la lectura del trabajo de CORDOBA OCAÑA E.: “La relación cooperativa entre Administración y contribuyentes: transparencia, gestión del riesgo fiscal y seguridad jurídica”. En *El fraude fiscal en España*. GIMÉNEZ-REINA, E. y RUIZ GALLUD, S. Coordinadores. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2018, págs. 993 y ss.

¹⁰¹ Entre los que podemos destacar la recomendación de la Comisión de 6-XII-2012 sobre planificación fiscal agresiva en la que se invita a los Estados Miembros a introducir en su legislación nacional medidas antifraude que permitan ignorar todo mecanismo artificial con el único objeto de obtener ventajas fiscales.

¹⁰² MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *Rev. Nueva Fiscalidad*, nº 2, 2019, pág. 27.

Lo que se pretende con la legislación surgida tras la trasposición de la Directiva es profundizar en el acceso de información en una fase temprana y previa a la utilización de la planificación fiscal del contribuyente, monotorizando los esquemas de planificación fiscal potencialmente agresivos que han sido declarados por su propios creadores para adoptar las medidas legislativas o de control oportunas con la finalidad de minimizar los riesgos que se puedan generar con los indicados comportamientos. No obstante, a nuestro juicio¹⁰³, el verdadero objetivo de la indicada normativa bien pudiera ser provocar un efecto disuasorio sobre los intermediarios financieros de manera que se abstengan de proponer y comercializar dichas estructuras entre sus clientes. De igual forma, hemos de tener en cuenta que esta información del esquema de planificación fiscal agresiva que se va a poner en conocimiento a las Autoridades fiscales de los Estados, será más tarde objeto de intercambio de información entre los Estados, siguiendo las pautas tradicionales de la asistencia mutua¹⁰⁴.

En definitiva, se trata de incorporar en el seno de los deberes de información una estructura triangular¹⁰⁵ —administraciones tributarias *versus* intermediarios financieros *versus* contribuyentes—, más propia de las relaciones cooperativas que del régimen tradicional de esta suerte de obligaciones informativas¹⁰⁶. Para ello, se parte

¹⁰³ Coincidimos con MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: en La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales, *op. cit.*, pág. 49. Ambos objetivos: obtención de información en fase temprana (para poder planificar mejor las actuaciones inspectoras y para provocar los necesarios cambios normativos) y el efecto disuasorio (tanto para los contribuyentes como para los intermediarios) son analizados, también, entre otros, por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: en *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Cuadernos Fiscalidad Lefebvre. 2ª Ed. Madrid, 2018, págs. 11 y ss.

¹⁰⁴ En este sentido hemos de tener en cuenta el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/532 de la Comisión de 28 de marzo de 2019 por el que se modifica el reglamento 2015/2378, en lo que respecta a los formularios normalizados, incluidos acuerdos lingüísticos, para el intercambio automático obligatorio de información sobre acuerdos transfronterizos notificables.

¹⁰⁵ En esta línea, PALAO TABOADA, C.: en “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”, *op. cit.*, pág. 46.

¹⁰⁶ Por mucho que pudiéramos demandar su coordinación “...el dilema sobre el carácter voluntario u obligatorio de la aportación de la información a la Administración tributaria podría superarse, en mi opinión, atendiendo a la naturaleza

de un concepto político tributario “planificación fiscal agresiva”¹⁰⁷ que, como veremos, relativiza categorías tributarias tradicionales (elusión, evasión, economías de opción) y que afecta a la propia seguridad jurídica al desbordar los contornos de la planificación fiscal lícita¹⁰⁸.

Lo anterior se pone de manifiesto en que tanto la Directiva como las normas ideadas tras su trasposición renuncian a la propia definición del concepto y acotan la obligación de declarar en relación con las llamadas “*señas distintivas*”, que provocarán, con independencia de que nos encontremos ante una planificación fiscal lícita o ilícita, el deber de declarar el esquema fiscal planificado y/o utilizado.

En efecto, a la hora de presentar el ámbito objetivo de la declaración informativa, en ella se parte del concepto “mecanismo”, no definido en la Directiva y que ha sido precisado en la normativa de trasposición española en sentido amplio, al entender por tal, “*todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo*” en el que concurran una serie de requisitos que configuran la obligación de

complementaria de ambas medidas, teniendo en cuenta que, en principio, los sujetos encargados de aportar la información en cada uno de estos sistemas difieren con carácter general” MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: en *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, *op. cit.*, pág. 38. Pero desde nuestro punto de vista, coincidiendo con PALAO TABOADA, C. (En “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”, *op. cit.*, pág. 72) se debería haber establecido con carácter previo un estudio sobre los resultados obtenidos por estos mismos esquemas en su perspectiva cooperativa.

¹⁰⁷ Que en palabras de SOLER ROCH M^o T. (En el prólogo de la obra de MORENO GONZÁLEZ, S. *Tax Rulings: intercambio de información en el contexto pots-beps*. *op. cit.*, pág. 16.) no deja de ser un concepto poco claro y sin sustrato jurídico, más bien una convención dirigida a designar una “zona gris” entre las legítimas planificaciones fiscales y la elusión fiscal.

¹⁰⁸ MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 22. En esta misma línea QUINTAS BERMÚDEZ, J.: en “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6): síntesis y crítica”. BIB 2018/14313. Aranzadi, pág. 14.

su comunicación¹⁰⁹. Además, el mecanismo ha de ser transfronterizo, es decir, ha de afectar a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país¹¹⁰, y ha de reflejar una “planificación fiscal agresiva”, que, como anticipábamos, no es definida, ya que se considera más eficaz tratar de concretarla a “*través de la elaboración de una lista de características y elementos presentes en tales mecanismos que supongan claros indicios de elusión o fraudes fiscales*”¹¹¹. Son las llamadas “*señas distintivas*”.

Estas “señas” quedan distribuidas en cinco categorías contempladas en el Anexo IV de la DAC6 y han de ponerse en relación con el concepto previo de “*beneficio principal*”¹¹² —ahorro fiscal producido

¹⁰⁹ Concretamente, los establecidos en la letra b del art. 45.2 del RGGIT, modificado, como veremos, para completar la transposición de la Directiva por el RD 243/2021, de 6 de abril.

¹¹⁰ Entendiendo por tal, en los términos del art. 3.18 DAC6: “mecanismo transfronterizo»: un mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumpla, como mínimo, una de las condiciones siguientes: a) no todos los participantes en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción; b) uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción; c) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente; d) uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción; e) dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real”.

¹¹¹ En este sentido, en el considerando núm. 9 DAC6 se puede leer que: “Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina «señas distintivas»”.

¹¹² “Este criterio se tendrá por satisfecho cuando se pueda determinar que el beneficio principal o uno de los beneficios principales que una persona puede esperar razonablemente de un determinado mecanismo, teniendo en cuenta todos los

por el mecanismo de planificación como es definido por nuestras normas de trasposición—. No obstante, dicha conexión no se produce en todos los casos con la misma intensidad, puesto que las señas generales (A) y algunas específicas de los bloques (B y C), solo se tendrán en cuenta, a efectos de provocar el devengo de la obligación de declarar, si concurren previamente con el criterio del beneficio principal, mientras que el resto provocarán directamente el nacimiento de analizado deber¹¹³. Las indicadas señas son las que siguen:

(A) Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal: 1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en él se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad¹¹⁴; 2. Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios que se fijan en función de: a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o b) el hecho de que se derive efectivamente o no de ese mecanismo un beneficio fiscal¹¹⁵; 3. Un mecanismo que cuente con una documentación o estructura sustancialmente normalizadas y que esté a disposición de más de un contribuyente interesado sin que sea necesario adaptarlo sustancialmente para su ejecución.

factores y circunstancias pertinentes, es la obtención de un beneficio fiscal” Anexo IV° DAC6. Criterio que, en alguna medida, nos recuerda a la norma general antiabuso de la Directiva antielusión fiscal (Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016). Ver, en esta línea, a MORENO GONZÁLEZ, S: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 22.

¹¹³ “Las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d), solo pueden tenerse en cuenta cuando se atengan al «criterio del beneficio principal». En lo que respecta a las señas distintivas de la categoría C, apartado 1, el hecho de que se den las condiciones descritas en la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) o d), no constituirá por sí solo un motivo suficiente para concluir que un determinado mecanismo satisface el criterio del beneficio principal”. Anexo IV°. DAC6.

¹¹⁴ En virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.

¹¹⁵ Ello incluiría la obligación de que el intermediario devuelva total o parcialmente los honorarios cuando no se haya obtenido ni total ni parcialmente el beneficio fiscal previsto derivado del mecanismo.

(B) Señas distintivas específicas vinculadas al criterio del beneficio principal: 1. Un mecanismo en cuyo marco sus participantes adopten medidas artificiosas consistentes en la adquisición de una sociedad con pérdidas, el cese de la actividad principal de dicha sociedad y la utilización de las pérdidas para reducir sus obligaciones tributarias¹¹⁶; 2. Un mecanismo que tiene por efecto convertir la renta en capital, donaciones u otras categorías de renta sujetas a un gravamen inferior o fiscalmente exentas; 3. Un mecanismo que incluye operaciones circulares que dan lugar a la “ida y vuelta” de fondos¹¹⁷.

(C) Señas distintivas específicas vinculadas a las operaciones transfronterizas: 1. Un mecanismo que implica la deducibilidad de los pagos transfronterizos efectuados entre dos o varias empresas asociadas¹¹⁸; 2. Se reclaman deducciones por la misma depreciación del activo en más de una jurisdicción; 3. Se reclama una deducción por doble imposición en relación con una misma renta o capital en más de una jurisdicción; 4. Existencia de un mecanismo que incluya transferencias de activos y en el que haya una diferencia significativa en el importe considerado pagadero como contrapartida por los activos en dichas jurisdicciones implicadas.

(D) Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real: 1. Un mecanismo que puede tener por efecto menoscabar la obligación de comunicar información establecida en las normas de aplicación de la legislación de la Unión o cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de

¹¹⁶ En particular, mediante la transferencia de dichas pérdidas a otra jurisdicción o a través de la aceleración de su utilización.

¹¹⁷ En particular, a través de entidades interpuestas que no desempeñan ninguna otra función comercial principal o de operaciones que se compensan o anulan mutuamente o que presentan otras características similares.

¹¹⁸ Cuando se cumpla, como mínimo, una de las siguientes condiciones: a) el destinatario no reside a efectos fiscales en ninguna jurisdicción fiscal; b) aunque el destinatario reside a efectos fiscales en una jurisdicción determinada, ésta o no aplica ningún impuesto de sociedades o aplica el impuesto de sociedades al tipo cero o casi cero o figura en una lista de jurisdicciones de terceros países que han sido calificadas conjuntamente por los Estados miembros o en el marco de la OCDE como no cooperadoras; c) el pago se beneficia de una exención total del impuesto en la jurisdicción en la que el destinatario reside a efectos fiscales; d) el pago se beneficia de un régimen fiscal preferente en la jurisdicción en la que el destinatario reside a efectos fiscales.

información sobre “cuentas financieras”, incluidos los acuerdos con terceros países, o que aproveche la inexistencia de tal legislación o de tales acuerdos¹¹⁹; 2. Un mecanismo que implica una cadena de titularidad formal o real no transparente, mediante la participación de personas, instrumentos o estructuras jurídicos¹²⁰.

(E) Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia: 1. Un mecanismo que conlleva la utilización de un régimen de protección unilateral; 2. Un mecanismo que conlleva la transmisión de activos intangibles difíciles de valorar¹²¹; 3. Un mecanismo que

¹¹⁹ Estos mecanismos incluirán como mínimo lo siguiente: a) la utilización de una cuenta, producto o inversión que no sea, o pretenda no ser, una “cuenta financiera”, pero que presente características sustancialmente similares a las de una “cuenta financiera”; b) la transferencia de “cuentas financieras” o activos a jurisdicciones que no están obligadas al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras” con el Estado de residencia del contribuyente interesado, o el recurso a tales jurisdicciones; c) la reclasificación de renta y capital en productos o pagos que no están sujetos al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”; d) la transferencia a, o la conversión de, una “institución financiera” o una “cuenta financiera” o de sus activos, a, o en, una “institución financiera” o una “cuenta financiera” o activos no sujetos a comunicación de información con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”; e) la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretenden eliminar la notificación de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre “cuentas financieras”; f) mecanismos que socavan o explotan las vulnerabilidades de los procedimientos de diligencia debida empleados por las “instituciones financieras” para cumplir sus obligaciones de comunicar información sobre “cuentas financieras”, entre los que se incluye el recurso a jurisdicciones cuyos regímenes de control del cumplimiento de la legislación contra el blanqueo de capitales son inadecuados o insuficientes o cuyas exigencias de transparencia a las personas o instrumentos jurídicos son insuficientes.

¹²⁰ Siempre que: a) que no realizan una actividad económica sustantiva respaldada por personal, equipos, activos e instalaciones adecuadas; y b) que están constituidos, gestionados, domiciliados, controlados o establecidos en una jurisdicción distinta de la jurisdicción de residencia de uno o varios de los titulares reales de los activos correspondientes a tales personas, instrumentos o estructuras jurídicos; y c) en los que los titulares reales de dichas personas, instrumentos o estructuras jurídicos, en la definición de la Directiva (UE) 2015/849, no son identificables.

¹²¹ El término “activos intangibles difíciles de valorar” se refiere a los activos intangibles y a los derechos sobre activos intangibles con respecto a los cuales, en el momento de su transferencia entre empresas asociadas: a) no existen acti-

implica una transferencia transfronteriza, entre sociedades del mismo grupo, de funciones, riesgos o activos¹²².

Como se puede apreciar, entre estas señas distintivas, concretamente en las agrupadas en los bloques C y D, aparecen claramente reflejadas aquellas que tienen directamente relación con nuestro objeto de trabajo¹²³.

Teniendo en cuenta lo anterior, se establecen en la Directiva las siguientes obligaciones de información: la primera, a cargo del intermediario —y en su defecto a cargo del contribuyente— de comunicar el esquema de planificación fiscal agresiva que se ha puesto a disposición; la segunda, también de trasposición obligatoria para todos los Estados, a cargo del intermediario, que ha de actualizar, trimestralmente, los esquemas comercializables listos para su aplicación; la tercera, potestativa para los Estados y que recae sobre los contribuyentes, determina la obligación de presentar una declaración anual de los esquemas de planificación que han utilizado.

Sin perjuicio de los grandes problemas de indeterminación que presentan los conceptos empleados, singularmente los que respecta a los sujetos obligados a presentar la declaración informativa¹²⁴, la

vos comparables fiables y b) en el momento en que se celebran las operaciones correspondientes, las proyecciones relativas a los flujos de caja o los ingresos futuros que se prevé obtener del activo intangible transferido o las hipótesis empleadas para su valoración son sumamente inciertas, por lo que resulta difícil predecir el nivel de éxito final del activo intangible en el momento de la transferencia.

¹²² “(...) si el resultado de explotación (EBIT) anual previsto, durante los tres años posteriores a la transferencia, del ordenante o los ordenantes es inferior al 50% del EBIT anual previsto de ese ordenante u ordenantes de no haberse realizado la transferencia”. (Anexo IV° DAC6).

¹²³ MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 38. Señas que serán desarrolladas en el nuevo art. 37.4 del RGGIT.

¹²⁴ “«intermediario»: cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. Significa asimismo cualquier persona que, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes y sobre la base de la información disponible así como de la experiencia y los conocimientos en la materia que son necesarios para prestar tales servicios, sabe o cabe razonablemente suponer que sabe que se ha comprometido a prestar, directamente

Directiva precisa que si hay más de un intermediario, todos deberán presentar la declaración, salvo que se pruebe que dicha información ya ha sido presentada¹²⁵ y si hay más de un contribuyente, se establece un orden de prelación para determinar el cumplimiento de la obligación¹²⁶.

Además, en relación con la primera obligación informativa, que recae, como anticipábamos, sobre los intermediarios, éstos, cuando la obligación vulnere su secreto profesional, interpretado en virtud del derecho nacional de cada Estado miembro, deberán comunicarlo a otros intermediarios y, en su defecto, a los contribuyentes interesados, quienes deberán, por este orden, cumplimentarla. Obviamente el concepto de secreto profesional va a generar innumerables problemas en

o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. Cualquier persona tendrá derecho a presentar pruebas de que no sabía o no había razonablemente suponer que sabía que estaba implicada en un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información. A estos efectos, dicha persona podrá hacer referencia a todos los hechos y circunstancias pertinentes, así como a la información disponible y a su experiencia y conocimientos en la materia. Para ser intermediario, una persona deberá cumplir, como mínimo, una de las siguientes condiciones adicionales a) residir a efectos fiscales en un Estado miembro; b) disponer de un establecimiento permanente en un Estado miembro a través del cual se prestan los servicios con respecto al mecanismo; c) haberse constituido en un Estado miembro o estar sujeta a la legislación de un Estado miembro; d) estar inscrita en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro «contribuyente interesado»: cualquier persona a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o ha ejecutado la primera fase de tal mecanismo”. Art. 3, b) 21 y 22 de la DAC6.

¹²⁵ Lo que obviamente supone extraordinarios problemas de prueba y de seguridad jurídica.

¹²⁶ “«el que figure primero en la siguiente lista: a) el contribuyente interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información; b) el contribuyente interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo». El contribuyente interesado solo quedará exento de presentar la información en la medida en que tenga la prueba, de conformidad con el Derecho nacional, de que otro contribuyente interesado ya haya presentado la misma información a la que se hace referencia en el apartado 14”. Art. 8.bis.ter. 10 DAC6.

el seno de los diferentes ordenamientos, singularmente en el nuestro, como veremos, y podrá generar, igualmente, una competencia no deseada entre profesionales de diferentes Estados sobre los que recae la dispensa con mayor o menor amplitud¹²⁷.

Otro problema que intenta resolver la Directiva es el de la determinación del Estado en el que se ha de presentar la declaración informativa, tanto por el intermediario como el contribuyente, pues al tratarse de planificación trasfronteriza, será usual que dicha información pueda devengarse en varios Estados. Para hacer frente a dicha problemática se establecen sendos órdenes de prelación entre Estados¹²⁸, de forma que la declaración en el primero exime del deber de declarar en el resto. Y ello no debería generar problemas a ningún Estado por el mecanismo previsto en la misma Directiva de intercambio automático de información entre Estados, a través de los estándares de comunicación de la UE.

¹²⁷ MORENO GONZÁLEZ, S: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 52.

¹²⁸ “Cuando el intermediario sea responsable de presentar la información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará únicamente en el Estado miembro que figure el primero de la lista expuesta a continuación: a) el Estado miembro en el que el intermediario sea residente fiscal; b) el Estado miembro en que el intermediario tenga un establecimiento permanente a través del cual se faciliten los servicios en relación con el mecanismo; c) el Estado miembro en el que el intermediario esté constituido o por cuya legislación se rija; d) el Estado miembro en el que el intermediario esté registrado en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría” Art. 8.bis.ter 3, DAC6. Y “Cuando el contribuyente interesado esté obligado a presentar información sobre el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información a las autoridades competentes de más de un Estado miembro, dicha información se presentará solo ante las autoridades competentes del Estado miembro que figure el primero en la siguiente lista: a) el Estado miembro del que el contribuyente interesado sea residente fiscal; b) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado tenga un establecimiento permanente que se beneficie del mecanismo; c) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado reciba rentas o genere beneficios, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro; d) el Estado miembro en el que el contribuyente interesado realice una actividad, aunque no sea residente fiscal y no tenga un establecimiento permanente en ningún Estado miembro”. Art. 8.bis.ter. 7 DAC6.

En relación con las sanciones, la directiva se limita a indicar que “*los Estados miembros establecerán el régimen de sanciones aplicable a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas de conformidad con la presente Directiva (...) y adoptarán todas las medidas necesarias para garantizar su ejecución. Las sanciones previstas serán eficaces, proporcionadas y disuasorias*”. Lo que de nuevo, ante la falta de homogeneidad del régimen de sanciones que establecen los Estados miembros en sus normas de trasposición, generará, sin duda, problemas de competencia fiscal entre los diferentes operadores en los Estados¹²⁹.

Por último, antes de comentar las normas de trasposición del Estado español, se ha de señalar que la puesta en funcionamiento de estas obligaciones informativas, que debería haberse realizado tras su trasposición, a más tardar el 31 de diciembre de 2019¹³⁰, estaba plani-

¹²⁹ En esta línea ver a FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A.: “La obligatoriedad de informar sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva y su intercambio automático en la UE”. En *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*. ALMUDÍ CID, J. M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA. P. A. Directores. Ed. Aranzadi. Pamplona, 2018, pág. 453; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: en “El intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas”, *Rev. Carta Tributaria*, n° 39, 2018, pág. 8.

¹³⁰ Lo que ha sido claramente incumplido ya que, como hemos adelantado, hemos tenido que esperar a Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Y al mes de abril de 2021, para que se completen las normas de trasposición con la aprobación del necesario desarrollo reglamentario a través de las modificaciones incorporadas en el RGGIT por el RD 243/2021, de 6 de abril; la resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se aprueban los modelos de comunicación entre intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración; la Orden HAC/342/2021/, de 12 de abril por el que se aprueba los modelos 234 de “Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”; 235 de “Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables” y 236 de “Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”.

ficada para que las primeras declaraciones se presentasen, como fecha límite a 31 de agosto de 2020¹³¹, pero en ellas, “*cada Estado miembro*

¹³¹ No ha sido así, ya que ante el retraso en las trasposición de la Directiva por parte de algunos Estados miembros —también, como acabamos de indicar en la nota anterior, por el Reino de España— y ante la situación pandémica que nos sorprendió en marzo de 2020, se ha publicado Directiva (UE) 2020/876 del Consejo de 24 de junio de 2020 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19. En la que se ofrece a los estados miembros la posibilidad de diferir los plazos sin alterar la estructura y funcionamiento de las obligaciones establecidas en la DAC6 en los siguientes términos:

“Artículo 27.bis Diferimiento opcional de los plazos debido a la pandemia de COVID-19: 1. Sin perjuicio de los plazos para la presentación de información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información tal como se especifican en el artículo 8.bis.ter, apartado 12, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para permitir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten, a más tardar el 28 de febrero de 2021, información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020. 2. Cuando los Estados miembros tomen las medidas mencionadas en el apartado 1, también adoptarán las medidas necesarias para que: a) no obstante el artículo 8.bis.ter, apartado 18, la primera información se comunique a más tardar el 30 de abril de 2021; b) el plazo de treinta días para la presentación de información a que se refiere el artículo 8.bis.ter, apartados 1 y 7, comience a más tardar el 1 de enero de 2021: i) si un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se pone a disposición para su ejecución, o está listo para su ejecución, o si la primera fase de su ejecución se ha realizado entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de diciembre de 2020, o ii) si los intermediarios en el sentido del artículo 3, apartado 21, párrafo segundo, prestan, directamente o a través de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento entre el 1 de julio de 2020 y el 31 de diciembre de 2020; c) en el caso de los mecanismos comercializables, el primer informe periódico de conformidad con el artículo 8.bis.ter, apartado 2, será elaborado por el intermediario a más tardar el 30 de abril de 2021. 3. No obstante el plazo establecido en el artículo 8, apartado 6, letra b), los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para que la comunicación de la información a que se refiere el artículo 8, apartado 3.bis relativa al año civil 2019 u otro período de comunicación pertinente, tenga lugar en un plazo de doce meses a partir del final del año civil 2019 o el otro período de comunicación pertinente.

Artículo 27.ter Prórroga del período de diferimiento: 1. El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión, podrá adoptar una Decisión de Ejecución para prorrogar el período de diferimiento de los plazos expuesto en el artículo 27.bis por tres meses, siempre que sigan dándose graves riesgos para la salud

tomará las medidas necesarias para exigir que los intermediarios y los contribuyentes interesados presenten información sobre los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información cuya primera fase se haya ejecutado entre la fecha de entrada en vigor y la fecha de aplicación de la presente Directiva”¹³². Lo que lleva implícito un grado de aplicación retroactiva de difícil compatibilidad con los propios principios de la Unión y con los de los diferentes ordenamientos nacionales¹³³.

A pesar de los innumerables problemas que quedan abiertos en el texto de la Directiva, el Reino de España ha realizado una trasposición, que podemos calificar de mínimos¹³⁴, lo que puede provocar que gran parte de las cuestiones que se plantean sobre el texto de la Directiva queden sin respuesta. En efecto, la trasposición se concreta en la incorporación de dos nuevas Disposiciones Adicionales en la

pública, dificultades y perturbaciones económicas causados por la pandemia de COVID-19 y siempre que los Estados miembros sigan aplicando medidas de confinamiento. 2. La propuesta de Decisión de Ejecución del Consejo se presentará al Consejo al menos un mes antes del vencimiento de los plazos correspondientes”.

¹³² Art. 8.bis.ter. 14 DAC6. La Disposición Transitoria única de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, se limita a establecer que: “Los mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución se haya realizado, en los términos reglamentariamente establecidos, entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en los plazos establecidos reglamentariamente. Asimismo, esta Ley se aplicará a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación cuya obligación haya surgido a partir del 1 de julio de 2020 conforme a la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE”.

¹³³ MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 63.

¹³⁴ Sin que se haya realizado, hasta lo que se nos alcance, ninguna labor de coordinación entre las diferentes trasposiciones de los estamos miembros, lo que en absoluto es neutral, ni desde el punto de vista de la aplicabilidad de los principios de justicia tributaria ni desde el punto de vista económico, dónde las implicaciones pueden ser muy importantes.

LGT: la 23^a, sobre “*la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal*” y la 24^a que versará sobre “*las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*”; que fueron desarrolladas por la nueva subsección 5^a “*obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*” dentro de la sección 2^a “*Obligaciones de presentar declaraciones informativas*” del capítulo V^o del RGGIT —arts. 45, 46, 47, 48, 49 y 49.bis—; obligaciones que se materializarán a través de los modelos aprobados por la resolución de 8 de abril de 2021, del departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se aprueban los de comunicación entre intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración, y por la Orden HAC/342/2021/, de 12 de abril por la que se aprueban los modelos 234 de “*Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*”; 235 de “*Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables*” y 236 de “*Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal*”.

En la indicada normativa, tras precisar, en el sentido ya adelantado, el concepto de “*mecanismo transfronterizo*” y de “*beneficio fiscal*” como núcleo esencial de las “*señas distintivas*” y de determinar los puntos de conexión que establece el deber declarar ante la Administración española¹³⁵, se intenta, a nuestro juicio sin ningún

¹³⁵ Previsto en el art. 45.6 del RGGIT: “*a) Cuando el obligado a informar sea el intermediario, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concorra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden: 1º Que el intermediario sea residente fiscal en España. 2º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España. 3º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española. 4º Que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría. Cuando concorra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 3 del artículo 8.bis.ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el intermediario estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la*

éxito, precisar su elemento subjetivo: el concepto de intermediario¹³⁶ y el de obligado tributario interesado¹³⁷. En relación con su elemen-

declaración en el otro Estado miembro. b) Cuando el obligado a informar sea el obligado tributario interesado, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden: 1º Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España. 2º Que el obligado tributario interesado tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo. 3º Que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios. 4º Que obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad. Cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 7 del artículo 8.bis.ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el obligado tributario interesado estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro”.

¹³⁶ Caracterizado, precisamente por su amplitud: por un lado, abarca al asesor fiscal, al abogado, a los consultores, a las instituciones financieras, a los asesores de inversión...; por otro, se alude al él bien como el que diseña, comercializa o pone a disposición el esquema de planificación, bien quien sabe, o cabe razonablemente suponer que su actuación colabora en la puesta en marcha del mecanismo. Lo que incorpora, no sólo un extraordinario grado de subjetivismo, sino, además, una extraordinaria extensión del ámbito subjetivo. En esta línea, ver, entre otros, a MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 48; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: en *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, *op. cit.* pág. 47.

¹³⁷ En este sentido, el nuevo art. 45 del RGGIT, señalaba que tendrá la consideración de intermediario: “1º Toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. 2º Toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información”. Mientras que en relación con el Obligado tributario interesado, se limita a establecer que “estarán obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados cualquier persona o entidad a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar o ha ejecutado la primera fase de tales mecanismos”.

to objetivo, se ha perdido, con nuestra normativa de trasposición de la DAC6, una oportunidad para acotar las señas distintivas, lo que ocasionará un excesivo número de comunicaciones que harán que las declaraciones informativas no sean (salvo por su efecto disuasorio) ni eficaces ni efectivas¹³⁸.

En la nueva DA 23^a de la LGT, se establecen tres suertes de obligaciones: a) Obligación de los intermediarios fiscales, con carácter general, y en determinadas circunstancias de los denominados obligados tributarios interesados, de informar sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal en los que concurra alguna de las señas distintivas definidas en el Anexo IV de la DAC6; b) Obligación de los intermediarios fiscales de actualizar la información sobre mecanismos transfronterizos comercializables que hayan declarado con anterioridad¹³⁹; c) Obligación de los obligados tributarios interesados de informar sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan sido previamente declarados¹⁴⁰.

Uno de los aspectos más criticables de la nueva normativa, a nuestro juicio, es que no ha solucionado el problema del secreto profesional del intermediario¹⁴¹, que como veíamos, puede servirle de dispen-

¹³⁸ Cuestión que ya había advertido con anterioridad PALAO TABOADA, C. En “la declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal” *op. cit.* Pág. 72. En esta misma línea ver a MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 36.

¹³⁹ De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la DAC6, son mecanismos comercializables aquellos que se comercializan y se ejecutan sin necesidad de adaptación sustancial.

¹⁴⁰ Los datos que habrán de incorporarse en las diversas declaraciones, se concretarán en los arts. 46.1; 48.2 y 49.2 incorporados a la reforma del RGGIT. Y se desarrollan a través de los diferentes modelos de declaración que hemos indicado con anterioridad.

¹⁴¹ En esta misma línea recomendamos, entre otros, la lectura del trabajo de DELGADO PACHECO, A.: “El papel de los intermediarios fiscales”. En *El fraude fiscal en España*, *op. cit.* págs. 1060 y ss. De igual forma recomendamos la lectura del trabajo de ROMERO PLAZA, C. J.: “Compliance tributario y secreto profesional. Análisis de los elementos que formarán parte de la obligación de información de los intermediarios fiscales sobre determinados mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos”, *Rev. Carta Tributaria*, n° 47, 2019.

sa para trasladar la obligación informativa a otro intermediario o al obligado tributario.

La Directiva, también lo anticipábamos, se remite al ámbito del secreto profesional en cada uno de los Estados nacionales¹⁴² y las normas promulgadas para su trasposición se limitan a establecer que “*estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5 del artículo 8.bis.ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo*”¹⁴³. Estableciendo el alcance del secreto profesional —dando un giro absoluto sobre la previsión del anteproyecto¹⁴⁴— en torno a lo que ha venido a denominarse ase-

¹⁴² Lo que puede producir, como señalábamos líneas arriba, claros efectos distorsionadores en su aplicación, como la selección del intermediario en función de la amplitud de dicho concepto en el Estado en el que presta sus servicios, abriendo la puerta a la competencia fiscal entre Estados que resultarán más o menos “atractivos” para realizar operaciones de planificación fiscal. En esta línea, ver entre otros a MORENO GONZÁLEZ, S: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 52.

¹⁴³ Añadiendo en la nueva DA 23^a.2 de la LGT que “El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado”.

¹⁴⁴ Que determinaba el ámbito subjetivo del deber de secreto profesional haciendo referencia a lo regulado en el art. 93.5 de la LGT, que, como es sabido, solo alude a los datos privativos no patrimoniales que conozcan por razón de su ejercicio y que atenten contra el honor y la intimidad personal, o a los datos confidenciales que tengan conocimiento como consecuencia del asesoramiento o defensa. De este modo —de haberse mantenido la trasposición en los términos del anteproyecto— se hubiesen reproducido, una vez más, todos los problemas de aplicabilidad del alcance de este deber en nuestro ordenamiento, que además, como resulta sabido, no regula la profesión de asesor fiscal. En esta línea se puede consultar, entre otros, a MERINO JARA, I: en “Intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, abogados y secreto profesional”, *Rev. Nueva Fiscalidad*,

soramiento neutral que, a nuestro juicio, limita extraordinariamente el ámbito del secreto profesional y sitúa a los diferentes operadores jurídicos que actúan como intermediarios financieros en nuestro país, en una posición no equilibrada con sus homónimos europeos, estableciéndose una competencia desleal que puede no estar amparada por el propio Ordenamiento Comunitario.

El régimen sancionador previsto ante su incumplimiento de las declaraciones informativas analizadas se incorpora en la nueva DA 23^a de la LGT¹⁴⁵ y, una vez más, aunque estemos en el ámbito de las obligaciones formales del art. 29 de la LGT y de los deberes de información tributaria por suministro regulados en los arts. 93 y siguientes del mismo cuerpo legal, resultan ser específicas¹⁴⁶ y más gravosas, en sus cuantías, que las establecidas para el incumplimiento de estos deberes formales en los arts. 198 y 199 de la LGT.

Sobre este régimen, de nuevo, se proyectarán las dudas sobre el cumplimiento del principio de proporcionalidad demandado por la Directiva y por la jurisprudencia del TJUE¹⁴⁷. De igual forma, pueden existir basadas dudas sobre el derecho constitucional a la defensa, por el régimen de alteración de la prueba entre los diferentes sujetos que podrían estar obligados al cumplimiento de las declaraciones informativas; sobre la aplicación del art. 179.d) —la interpretación razonable de la norma— tras la utilización de demasiados conceptos indeterminados que no se aclaran en la Directiva y en las normas aprobadas para su trasposición¹⁴⁸ y, fundamentalmente, sobre la po-

nº 3, 2019, págs. 11 y ss.; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: en *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, *op. cit.*, págs. 140 y ss.

¹⁴⁵ En la DA 14^a de la LGT se incorpora el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de las obligaciones entre particulares derivadas de las obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva.

¹⁴⁶ “Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de Esta Ley”. DA 23^a.4d) de la LGT. Aprobada por Ley 10/2020, de 29 de diciembre.

¹⁴⁷ MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales” *op. cit.*, pág. 65.

¹⁴⁸ En esta línea, ver, entre otros, a CASTRO DE LUNA, M. J.: en “La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos

sibilidad de la aplicación de las sanciones ante el incumplimiento de las declaraciones informativas devengadas en el periodo transitorio, precisamente, por la aplicación retroactiva a la que nos referíamos con anterioridad.

Otro aspecto destacado de la normativa analizada, y que solo podemos dejar anotado, es aquel que se refiere a los resultados de la información obtenida como consecuencia de la presentación de las estudiadas declaraciones. A este respecto, la Directiva, renunciando a la máxima de “transparencia a cambio de seguridad” que había regido este tipo de informaciones en los sistemas de cooperación en los que se idearon, se limita a establecer que “*la no reacción por parte de una administración tributaria a un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información no implicará en ningún caso la aceptación de la validez del tratamiento fiscal de dicho mecanismo*”; mientras que la normativa nacional, en el nuevo art. 49.bis del RGGIT, se limita a señalar que “*La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá publicar en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados, en los cuales concurren alguno de los criterios de conexión previstos en el artículo anterior, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda*”. Por tanto, sin precisar el alcance y las consecuencias jurídicas de dicha publicación, sin ponerlo en conexión con las consecuencias atribuidas a otras herramientas preexistentes en nuestro ordenamiento de características similares (consultas, acuerdos previos de valoración, declaración de conflicto...) ¹⁴⁹ y, fundamentalmente, sin hacer ninguna mención a las interconexiones que dicha información pueda tener en los expedientes de regularización que se instruyan como consecuencia de

transfronterizos de planificación fiscal agresiva DAC6”. BIB 2019/2406. Aranzadi, pág. 11.; MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 67.

¹⁴⁹ Vid. MARTÍNEZ GINER, L. A.: en “El intercambio de información en materia tributaria; retos e incertidumbres”, *op. cit.*, pág. 118; MORENO GONZÁLEZ S.: en *Tax Rulings: intercambio de información en el contexto pots-BEPS*, *op. cit.*, págs. 44 y ss.

los datos aportados por los intermediarios y los propios obligados tributarios¹⁵⁰.

En efecto, sobre el uso de esta suerte de información, la normativa del Reino de España, no hace más referencia que una remisión al art. 95 de la LGT, en relación con la cesión de los datos facilitados, echándose en falta un mayor y mejor desarrollo que pueda conciliar los nuevos deberes de información creados por la normativa analizada con los derechos de los administrados¹⁵¹. Es evidente que el cumplimiento de estas nuevas obligaciones afecta a los derechos de asesoramiento y defensa, también a los de la propia representación legal¹⁵²; es igualmente palmario que sobre los datos solicitados, de nuevo, se han de proyectar las dudas sobre la operatividad del derecho a no autoinculparte¹⁵³ —en su doble dimensión de autoincriminación y derecho a guardar silencio—; de los derechos de protección de datos de carácter personal; del derecho a la intimidad; de la propia libertad de empresa¹⁵⁴ —recordemos que no se ciñe a la planificación fiscal

¹⁵⁰ En esta línea, ver, entre otros a MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D.: en “Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes”, RC y T, n° 427, 2018, pág. 108.

¹⁵¹ MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, págs. 44.

¹⁵² En sentido contrario a nuestras precisiones se puede consultar, entre otros, a RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: En *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*, *op. cit.* págs. 94 y ss.

¹⁵³ En esta línea ver, entre otros, a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: en La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales, *op. cit.*, págs. 146 y ss; PALAO TABOADA, C.: en “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”, *op. cit.*, pág. 77.; MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, págs. 58 y ss.; QUINTAS BERMÚDEZ, J.: en “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6): síntesis y crítica”, *op. cit.*, págs. 23 y ss.; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: en “El intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas”, *op. cit.*, pág. 5.

¹⁵⁴ En esta línea, ver, entre otros a MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: en La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la

ilícita—. Derechos y libertades lo suficientemente importantes para que el legislador europeo y fundamentalmente el nacional realizase un esfuerzo de conciliación de los dos intereses que se encuentran sempiternamente en conflicto: el deber de contribuir y los derechos y garantías de los administrados, máxime, en una materia en la que se incorporan obligaciones de información sobre planificación de actos futuros.

En definitiva, demasiadas dudas, ambigüedades, conceptos jurídicos indeterminados, zonas grises de interpretación¹⁵⁵, en unas obligaciones informativas de tipo preventivo que, por otra parte, serán relativamente fáciles de ser eludidas por sus destinatarios¹⁵⁶, máxime de aquellos que utilizan la planificación fiscal agresiva para crear bolsas de fraude utilizando los territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, como para que no cerremos nuestro comentario afirmando que se ha vuelto a perder otra oportunidad para avanzar en la senda de la seguridad jurídica, única herramienta eficaz para la lucha contra el fraude, y, sin embargo, seguimos perseverando en la selva de las obligaciones informativas, inconexas y no coordinadas, que solo profundizan en la insoportable presión fiscal indirecta de aquellos obligados tributarios que quieren cumplir con sus obligaciones fiscales.

5. CONCLUSIONES

Apenas hemos presentado el régimen jurídico de tres de las obligaciones informativas de ámbito nacional que pueden interpretarse como medidas defensivas generales para la lucha contra el fraude y la elusión fiscal producida por la existencia de jurisdicciones no coo-

protección de los derechos fundamentales, *op. cit.*, págs. 122 y ss.; MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 69.

¹⁵⁵ MORENO GONZÁLEZ, S.: en “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *op. cit.*, pág. 39.

¹⁵⁶ PALAO TABOADA, C.: en “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”, *op. cit.*, pág. 73.

perativas, y hemos sobrepasado, con creces, el espacio asignado por el editor de la presente obra a su presentación y análisis. Las obligaciones analizadas, son un simple ejemplo del curioso círculo vicioso existente con el que abríamos el presente estudio. Sirvan las siguientes consideraciones para recapitular algunas de las conclusiones a las que hemos llegado:

En primer lugar, se ha de tener constantemente presente que las obligaciones de obtención de información que se establecen en el Reino de España acerca de las personas que operan en territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas, para que resulten eficaces y efectivas, han de estar coordinadas con aquellas que se planifican y ejecutan desde los organismos internacionales o entre los diferentes Estados a través de sus acuerdos multilaterales. A este respecto, es especialmente importante que la indicada coordinación entre las medidas defensivas nacionales e internacionales se realice en el seno de los países de la Unión Europea. Y ello, no solo para conseguir el objetivo principal que persiguen estos instrumentos, la lucha contra el fraude fiscal, sino también, para procurar que las disonancias legislativas entre los distintos Estados no profundicen en las competencias fiscales y económicas ilícitas que atentan, también, contra las propias libertades de la Unión.

En segundo lugar, el análisis de este tipo de medidas, según pensamos, no puede realizarse exclusivamente teniendo en cuenta el fin que persiguen, sino que ha de comprender, igualmente, el de las garantías y tutelas ofrecidas al obligado en la obtención, uso e intercambio de información; ha de abarcar, también, el estudio de la medida concreta y el de su proporcionalidad en relación con la finalidad perseguida; el de su régimen jurídico y, en especial, el del régimen sancionador establecido ante supuestos de incumplimiento; y, por último, resulta imprescindible realizar un estudio de la eficacia y eficiencia de las concretas obligaciones establecidas para conseguir los objetivos esperados, lo que ha de ser prioritario para poder ponderar la utilidad de la medida con los costes fiscales indirectos que ocasiona, su cumplimiento, a los obligados tributarios.

Tras el estudio de las obligaciones informativas señaladas, tres simples ejemplos de las existentes en nuestro ordenamiento entre las múltiples que tienen conexión directa o indirecta con los territorios

objeto de nuestro análisis, hemos intentado poner de manifiesto la absoluta ausencia de un plan coordinado de obtención de información capaz de servir de instrumento de lucha contra el fraude fiscal. Más bien, como lamentablemente nos tiene acostumbrado nuestro legislador, las distintas declaraciones informativas se han ido promulgando como una especie de “precipitado histórico”, sin plan, ni revisión: bien al albur del políticas cortoplacistas —y de escaso respeto a los derechos constitucionales—, como la llamada “amnistía fiscal”; bien desagregando obligaciones informativas de las ya existentes, pero sin la más mínima coordinación entre las diferentes fuentes de información y sin respeto a la jerarquía normativa exigida para el establecimiento de las obligaciones; o bien a impulso del trabajo de los organismos internacionales, pero sin la adaptación mínima necesaria a los elementos conceptuales existentes en nuestro ordenamiento, ni, de nuevo, la coordinación entre los diferentes Estados para evitar las propias perturbaciones económicas que se pueden generar por la competencia fiscal entre Estados, cerrando el círculo vicioso que se pretendía reparar.

Es conveniente terminar nuestras consideraciones realizando una llamada, como lamentablemente se nos va haciendo costumbre, más bien resignada, a que el sosiego, el estudio y la medida, rijan los elementos básicos de nuestra normativa fiscal; copiar, no siempre es malo, pero trasladar miméticamente esquemas de cooperación al ámbito de los vínculos jurídicos obligatorios, puede llegar a serlo. Las ambigüedades normativas, el abuso de los conceptos jurídicos indeterminados —para determinar los elementos subjetivos y objetivos de las obligaciones—, volver al régimen sancionador de peligro socaban la seguridad jurídica que es el pilar básico en el que se han de apoyar las relaciones entre las administraciones tributarias y los administrados para el cumplimiento, forzoso, de nuestro deber de solidaridad.

BIBLIOGRAFÍA

- ALARCÓN GARCÍA, E.: “Final del procedimiento de infracción frente al modelo 720: un dictamen digno de reflexió”. *Rev. Contabilidad y Tributación*, nº 431, 2019.
- ALBALADEJO SOBOLEWSKI, E. I.: “Aspectos conflictivos de la obligación tributaria de declarar los bienes sitos en el extranjero”. *Rev. Carta Tributaria*, nº 17, 2016.

- ALBIÑANA CILVETI, C. y GUTIÉRREZ VÁZQUEZ, J.: “Declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero —modelo 720—. Aspectos conflictivos”, *Rev. La ley*, nº 4210, 2014.
- ALMAGRO MARTÍN, C.: “Mecanismos presuntivos como herramienta para la afloración de rentas: a vueltas con las ganancias no justificadas”. *Rev. Quincena Fiscal*, nº 5, 2013.
- ANEIROS PEREIRA, J.: “La obligación de informar sobre bienes en el extranjero como instrumento para regularizar las ganancias no justificadas de patrimonio”, *Documentos del IEF*, nº 16, 2013.
- BERTRÁN GIRÓN, M^a y GARCÍA CARACUEL, M^a: “El establecimiento de la obligación de información sobre bienes y valores en el extranjero vinculada a la imputación de ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF”, *Documentos del IEF*, nº 16, 2013.
- CALDERÓN, J. M.: “El comunicado de los ministros de finanzas del G-20 y los gobernadores de los bancos centrales de 17 y 18 de marzo de 2017: una nota sobre sus implicaciones de política fiscal”. Webb AEDAF, marzo 2017.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “Alcance de la obligación de información «país por país» establecida en el reglamento del impuesto sobre sociedades: algunas consideraciones”, *Rev. Gaceta Fiscal*, nº 401, 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El convenio multilateral derivado del BEPS y su desarrollo: análisis de su estructura, contenido y efectos”. *Rev. Fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 10, 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “La evolución de los programas de cumplimiento voluntario: de la norma UNE 19601 a la norma UNE 19602”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº 7, 2019.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “La presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) y su compatibilidad con el ordenamiento comunitario”, *Rev. fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 11, 2019.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Operaciones vinculadas: nuevas exigencias de información y documentación”, *Rev. La ley*, nº 3429/2015.
- CASTRO DE LUNA, M. J.: “La nueva obligación formal que se avecina: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE. Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva DAC6”. BIB 2019/2406. Aranzadi.
- CÓRDOBA OCAÑA E.: “La relación cooperativa entre Administración y contribuyentes: transparencia, gestión del riesgo fiscal y seguridad jurídica”. En *El fraude fiscal en España*. GIMÉNEZ-REINA, E. y RUIZ GALLUD, S. Coordinadores. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2018.

- CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “¿Cuáles son en la actualidad los paraísos fiscales? Inseguridad jurídica por la prolongada vigencia de nuestro listado reglamentario frente a los pronunciamientos de organismos internacionales”, *Rev. Carta Tributaria*, n° 55, 2019.
- DELGADO PACHECO, A.: “El papel de los intermediarios fiscales”. En *El fraude fiscal en España*. GIMÉNEZ-REINA, E. y RUIZ GALLUD, S. Coordinadores. Ed. Aranzadi, Pamplona, 2018.
- ESPEJO POYATO, I.: “La recurrente ley de represión de fraude fiscal”, *Rev. Tribuna Fiscal*, n° 264, 2013.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El anteproyecto de ley de intensificación de lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre bienes en el extranjero”, *Rev. Quincena Fiscal*, n° 10, 2012.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El Modelo 720 (I): especial referencia a la contabilidad de las personas físicas y a las sociedades sin personalidad”, *Rev. Quincena Fiscal*, n° 11, 2013.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El modelo 720 (II): ¿es una obligación, son tres, o se trata de una obligación inexigible hasta que no se apruebe un modelo para su presentación en papel?”, *Rev. Quincena Fiscal*, n° 12, 2013.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Examen de la declaración de bienes sitos en el extranjero a través de los principios jurídicos de las obligaciones tributarias formales”. *Documentos del IEF*, n° 16, 2013.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Régimen jurídico de las operaciones vinculadas en el impuestos sobre sociedades o la confluencia de problemas de derecho tributario en un solo instituto”, Capítulo Vº de *La reforma del Impuesto sobre sociedades*. Director MERINO JARA. I. Estudios Jurídicos IEF, Madrid, 2016.
- FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A.: “La obligatoriedad de informar sobre mecanismos de planificación fiscal agresiva y su intercambio automático en la UE”. En *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*. ALMUDÍ CID, J. M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA. P. A. Directores. Ed. Aranzadi. Pamplona, 2018.
- FUSTER GÓMEZ, M.: “La sombra del FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional”, *Civitas. REDF*, n° 167, 2015.
- GARCÍA CARACUEL, M^a: “La obligación de información de bienes y derechos en el extranjero como instrumento de lucha contra el fraude fiscal”, *Rev. Derecho y Sociedad*, n° 43, 2014.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas. Particular referencia a las obligaciones formales”, *BIB Aranzadi* 2007/308.

- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: “Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades. Particular referencia a las obligaciones formales”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº 7, 2017.
- GARCÍA MORENO, V. A.: “Principio de proporcionalidad: de las sanciones por no declarar movimientos en efectivo a las sanciones por no declarar bienes en el extranjero”, *Rev. La ley*, nº 6192, 2018.
- HUIDOBRO ARREBA, I.: “Documentación de las operaciones vinculadas. Régimen general. Documentación relativa al obligado tributario: marco normativo”, *Rev. La ley*, nº 4583/2016.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “El intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas”, *Rev. Carta Tributaria*, nº 39, 2018.
- LITAGO LLEDÓ, R.: “La necesidad de una interpretación sistemática y acorde al régimen sancionador de la LGT de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Rev. Tribuna Fiscal*, nº 268, 2013.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.: “Alcance del deber general de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal”. *Civitas, REDF*, nº 173, 2017.
- MACHANCOSES GARCÍA, E.: *El intercambio de información entre Administraciones. Evolución, instrumentos y estándares de intercambio de información*, IEF, Madrid. 2018.
- MARTÍN-ABRIL Y CALVO, D.: “Revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva: una nueva directiva que afecta a los asesores fiscales, a otros intermediarios y a los propios contribuyentes”, *RC y T*, nº 427, 2018.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un manual de buenas prácticas (Compliance)*. En Cuadernos de Fiscalidad Lefebvre, Madrid, 2018.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “Información sobre operaciones vinculadas: el nuevo modelo 232”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº 22. 2017.
- MARTÍNEZ GINER, L. A.: “El intercambio de información en materia tributaria; retos e incertidumbres”, *Civitas. REDF*, nº 173, 2017.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*. Ed. Tirant. Tributario. Valencia, 2019.
- MERINO ESPINOSA, M^a DEL PRADO.: “El intercambio de información tributaria en el derecho internacional europeo y español”. *Documentos del IEF*, nº 6, 2011.

- MERINO ESPINOSA, M^a DEL PRADO y NOCETE CORREA, F^o JOSÉ.: “El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses”. *Rev. Crónica Tributaria*, n^o 139, 2011.
- MERINO JARA, I.: “Intercambio automático y obligatorio de información sobre mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, abogados y secreto profesional”, *Rev. Nueva Fiscalidad*, n^o 3, 2019.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I.: “Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales”. En *La reforma de Impuesto sobre sociedades*. MERINO JARA, I. Director. Estudios Jurídicos. IEF, Madrid, 2016.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “Nuevas tendencias en materia de intercambio de información internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”. *Rev. Crónica Tributaria*, n^o 146, 2013.
- MORENO GONZÁLEZ S.: *Tax Rulings: intercambio de información en el contexto pots-beps*, ed. Tirant Tributario, Valencia, 2017.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “La posición jurídica del contribuyente ante las medidas de transparencia e intercambio de información de la Directiva 2011/16/UE: retos y propuestas”. En *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. CRUZ PADIAL, I y HINOJOSA TORRALVO, J. J. Directores, ed. *Atelier*, Barcelona, 2019.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: transparencia, seguridad jurídica y derechos fundamentales”, *Rev. Nueva Fiscalidad*, n^o 2, 2019.
- MUSILEK ÁLVAREZ, M. A.: “Foro Global de transparencia e intercambio de información: evaluación del primer mandato e inicio del segundo”. Trabajo presentado al XIV curso de Especialización en fiscalidad internacional. Escuela de la Hacienda Pública. IEF. 2012.
- PALAO TABOADA, C.: “La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal”. *Rev. C y T. CEF*, n^o 392, 2015.
- PATÓN GARCÍA, G.: “La posición del legislador español en el proyecto BEPS y los avances del plan de acción de la UE”. *Documentos del IEF*, n^o 20, 2016.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”, *Rev. Quincena Fiscal*, n^o 4, 2013.
- QUINTAS BERMÚDEZ, J.: “Planificación fiscal: obligaciones de comunicación de intermediarios fiscales y contribuyentes: Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6): síntesis y crítica”. BIB 2018/14313. Aranzadi.

- SÁNCHEZ CUELLA, M y TALEGÓN VÁZQUEZ, J.: “El desarrollo reglamentario del régimen fiscal de las operaciones vinculadas”, *Rev. La Ley*, nº 10966/2009.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio”. *Rev. Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 847, 2012.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “Arbitrariedad y excesos jurídicos en la declaración informativa sobre bienes en el extranjero”, *Rev. Técnica Tributaria*, nº 107, 2014.
- RAMOS HERRERA, A. J. y CALVO VÉRGEZ, J.: “Las obligaciones documentales en materia de operaciones vinculadas previstas en la normativa tributaria española del IS a la luz del plan de acción BEPS de la OCDE”. En *Cuestiones actuales de planificación fiscal internacional*. CRUZ PADIAL, I y HINOJOSA TORRALVO, J. J. Directores, ed. Atelier, Barcelona, 2019.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva: directiva de intermediarios fiscales*. Cuadernos Fiscalidad Lefebvre. 2ª Ed. Madrid, 2018.
- ROMERO PLAZA, C. J.: “Compliance tributario y secreto profesional. Análisis de los elementos que formarán parte de la obligación de información de los intermediarios fiscales sobre determinados mecanismos transfronterizos potencialmente elusivos”, *Rev. Carta Tributaria*, nº 47, 2019.
- SÁNCHEZ CUELLA, M. y TALEGÓN VÁZQUEZ, J.: en “El desarrollo reglamentario del régimen fiscal de las operaciones vinculadas”, *Rev. La Ley*, nº 10966/2009.

Capítulo XII

Límites a las medidas antiparaiso. Principios de proporcionalidad, no discriminación y libre circulación de capital y establecimiento¹

ERNESTO ESEVERRI

Universidad de Granada

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CUARENTA FISCAL O EL GRAVAMEN PERSEGUIDOR. 2.1. La prolongación en el tiempo de la condición de contribuyente. 2.2. La presunta debilidad del mandato de la norma y el principio de no discriminación. 3. EL GRAVAMEN A LA SALIDA. 3.1. Los impuestos a la salida en la jurisprudencia del TJUE. 3.2. Si el cambio de residencia se hace a una jurisdicción no cooperativa, ¿sería aceptado el gravamen a la salida?. 4. DECLARACIÓN DE ACTIVOS EN EL EXTRANJERO. 4.1. Los casos que confirman la desproporción de la medida. 4.2. La desproporción.

1. INTRODUCCIÓN

La piedra angular de la evasión y la planificación fiscal agresiva tiene su feudo territorial en los “paraísos fiscales” y “régimenes fiscales perjudiciales”, englobados ahora como “jurisdicciones no cooperativas”, cuya caracterización ha ido cambiando desde los primeros informes de la OCDE a finales del siglo XX hasta los más recientes propuestos por la acción 5 del Proyecto BEPS, pasando por los trabajos del Foro de transparencia e intercambio de información, la UE y el propio ordenamiento español, como queda explicado por Juan Jesús

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del “Grupo para la investigación y estudio del Derecho Financiero” (SEJ-326), financiado por la Junta de Andalucía.

Martos en los 5 primeros Capítulos de esta obra y en otros esclarecedores trabajos².

La calificación de estos territorios ha estado relacionada con su opacidad en el intercambio de información tributaria, porque se ha entendido que la constante comunicación interestatal sobre los datos fiscales de sus residentes es la clave de bóveda que soporta el edificio construido para atajar el fraude y la planificación fiscal agresiva. Surge la necesidad de articular entre los Estados mecanismos de colaboración necesarios en el suministro de información fiscal sobre sus residentes que, al tiempo, quede rodeada de las garantías precisas para mantener la confidencialidad de aquello que se informa y la información requerida lo sea de forma mesurada, lo que convierte al principio de proporcionalidad, en eje determinante de la correcta regulación de los mecanismos interestatales de intercambio de información sobre residentes.

Son también frecuentes las medidas que se adoptan en el ordenamiento jurídico interno de los Estados para evitar un vaciamiento del gravamen de la renta personal de aquellos de sus residentes que, ejercitando opciones personales legítimas, deciden trasladar su domicilio fiscal a jurisdicciones no cooperativas, y precisamente por tratarse de legítimas opciones de quienes las emplean, la idoneidad de tales medidas que tratan de captar la tributación de quienes cambian su lugar de residencia pasa, necesariamente, por el respeto a principios que constituyen la columna vertebral de organizaciones supranacionales, como es el caso de la Unión Europea, debiéndose conciliar estas soluciones tributarias con los criterios rectores de ese tipo de organizaciones como la libre circulación de personas y capitales, y la libertad de establecimiento.

De ahí, que no cualquier medida adoptada por un Estado integrado en ese tipo de organismos supranacionales persiguiendo fraudes y planificaciones fiscales abusivas, pueda resultar válida para la consecución de los fines pretendidos, porque la integración del Estado en esas organizaciones, al llevar consigo la cesión de soberanía fiscal, les

² MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”. *Quincena fiscal*, n° 3, 2017.

impide la adopción de medidas fiscales que se opongan o contravenzan esos principios del orden supranacional en el que se integran, por tratarse de criterios inspiradores de su razón de ser, conforman la estructura basilar del edificio constituido, y legitiman la actuación de los diversos Estados integrados en tales superestructuras organizativas.

A lo señalado ha de añadirse los erráticos³ criterios de clasificación que a lo largo del tiempo se mantuvieron para los paraísos fiscales y como la Ley 11/2021 ha modificado la DA 1ª de la Ley 36/2006 para integrarlos legalmente en el término pluricomprendido de “jurisdicciones no cooperativas”, cuyo estudio ha sido extensamente tratado por Juan Jesús Martos en el Capítulo 5 de esta obra.

Para evitar ser considerado jurisdicciones no cooperativas los países y territorios deberán cumplir ciertos criterios, como un nivel de transparencia en la información fiscal, evitar facilitar marcos normativos que permitan la atracción de beneficios a través de sociedades extraterritoriales que no lleven a cabo actividades económicas en dichos países o territorios y, por último, que no mantengan una baja o nula tributación; además, tampoco tendrán que albergar regímenes fiscales perjudiciales, conforme a los criterios seguidos por el foro sobre competencia fiscal perjudicial de la OCDE y Grupo Código de Conducta de la UE.

Para su identificación la Ley delega en una Orden del Ministerio de Hacienda el dictado de la relación de jurisdicciones no cooperativas a modo de lista, manteniéndose hasta su promulgación, la prevista para los paraísos fiscales en el RD 1080/1991.

Al no encontrar unas notas precisas que los caractericen en el RD 1080/1991, queda al criterio interpretativo de los órganos encargados de la aplicación del tributo la consideración de si el régimen tributario especial derivado a las rentas generadas o producidas en alguno de esos territorios de baja tributación se está haciendo con los criterios

³ Usualmente, se emplea la voz “errática” de forma equivocada para calificar aquello que es erróneo, siendo así que su utilización correcta ha de serlo para describir lo que va de un lugar a otro, es decir, aquello que vaga en el tiempo o en el espacio sin llegar a concretar su ubicación definitiva. Errático, proviene de la raíz latina “erraticus” que deriva del verbo “errare” y significa “vagar”.

de certeza y seguridad jurídica deseables⁴. Podríamos preguntarnos, por ejemplo, si Andorra, Gibraltar, o el Sultanato de Omán, tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa. La respuesta queda a expensas no tanto de su identificación como tales en el listado confeccionado en el año 1991, y en el que debe sobrevenir a propósito de las jurisdicciones no cooperativas, sino de que se expliquen los motivos que, individualmente considerados, llevan a cada territorio a calificarlos de esta forma.

En la Ley 11/2021, partiendo de unos criterios objetivos para la calificación de las jurisdicciones como no cooperativas, se vuelve al sistema de listado, sin duda, por ser este método a través de la enumeración, el que ofrece mayor seguridad jurídica.

Por ello, hablaba antes de la errática caracterización de lo que debe entenderse por territorio o Estado de baja tributación, con opacidad fiscal, o como jurisdicción no cooperativa, que trae como consecuencia inseguridad jurídica. Todos convenimos en articular los mecanismos normativos necesarios para erradicar el abuso de derecho, pero esta tarea ha de hacerse con el respeto escrupuloso de los principios rectores del Estado de derecho y conforme a los que inspiran la constitución de los organismos supranacionales a los que el Estado pertenece, principios que actúan como límites para el legislador interno.

El abuso del derecho nunca puede combatirse con el abuso de la ley que pretende evitar tales prácticas excesivas. Nunca la seguridad jurídica puede quedar protegida al abrigo de la inseguridad provocada por la norma aplicable al caso, porque la inseguridad jurídica no es servidora de la Justicia.

Existen una serie de preceptos legales que determinan un trato especial de las rentas generadas o ubicadas en ese tipo de jurisdicciones, cuando la norma en cuestión se refiere en abstracto a paraísos fiscales, ahora por remisión de la DA 10^a de la Ley 36/2006, a jurisdicciones no cooperativas.

Algunos establecidos a nivel interno previenen la evasión tributaria por cambios de residencia a jurisdicciones no cooperativas. Aun persiguiendo un fin aceptable desde el punto de mira de la protección

⁴ BÁEZ MORENO, A. “El negro futuro de la lista negra de paraísos fiscales” Contabilidad y Tributación. CEF, n° 439, 2019, págs. 37 y ss.

del interés general, deben articularse procurando que el fin perseguido no resulte desproporcionado con los medios empleados para su obtención, haciendo compatible la medida fiscal con los principios que inspiran los criterios rectores de la pertenencia de un Estado a una organización supranacional, tales como la libre circulación de personas y capitales y la libertad de establecimiento, lo que me lleva a pasar revisión a aquellas medidas tributarias que, en nuestro orden interno, persiguen la corrección de los abusos de derecho por radicación de bienes, derechos y personas en territorios de nula o baja tributación, para contrastarlas con esos principios rectores en el orden interno y supranacional.

Así, a lo largo de este Capítulo estudiaré la adecuación de algunas medidas defensivas internas frente a jurisdicciones no cooperativas en relación a ciertos principios constitucionales y libertades fundamentales contenidas en los Tratados de la UE.

En concreto tomaré los arts. 8.2 y 95.bis de la Ley del IRPF, estudiados a fondo en el Capítulo VI de esta obra por Juan Jesús Martos; y en la Declaración de activos en el extranjero, también analizada exhaustivamente por el Juan López en el Capítulo XI. No es objeto de estas líneas volver a desmenuzar los rasgos característicos de estas medidas, sin perjuicio de que los enumeremos brevemente, sino someterlas a la doctrina jurisprudencial para exponer los límites a los que debe atenerse el legislador al diseñarlas, valorando de paso su viabilidad jurídica.

2. LA CUARENTA FISCAL O EL GRAVAMEN PERSEGUIDOR

No considero necesario detenerme en precisar que en materia de imposición sobre la renta personal, los sistemas tributarios occidentales toman como referencia la condición de residente en el territorio de la fuente de gravamen para calificar a sus contribuyentes; como tampoco quiero detenerme en que se atribuye la condición de residente a toda persona física que de forma continuada permanece en el territorio de aplicación del gravamen durante más de 183 días, con las excepciones hechas para el personal diplomático, y de los criterios seguidos para presumir tal condición (por razón de radicar en ese

territorio la fuente de producción de rentas, o por la existencia de vínculos familiares directos con quienes sí permanecen en él por ese lapso temporal).

Cuando la ley tributaria interna prolonga en el tiempo la condición de contribuyente en el impuesto personal sobre la renta a quien afirma haber abandonado su residencia en el Estado de imposición, para situarla en un territorio transfronterizo de baja o nula tributación, el efecto que produce su mandato es que el gravamen sobre la renta mundial del contribuyente emigrado se sigue produciendo a lo largo de un tiempo (más o menos prolongado) conforme a la normativa del impuesto que rige en el país abandonado, como si esa persona no hubiera dejado el Estado de su anterior residencia. En tales casos, se habla de la existencia de un gravamen “perseguidor” de la renta mundial obtenida por el emigrante (*trailing tax*) o de que éste se encuentra en situación de “cuarentena fiscal”, para poner de relieve de qué modo la larga mano del IRPF se proyecta, cual la sombra al cuerpo, en aquél que ha dejado de ser residente en un país para pasar a serlo en una jurisdicción no cooperativa.

Diferente del supuesto señalado es aquél otro en que la ley fiscal decide gravar a nivel interno la renta generada por el, hasta ese momento, residente, porque ha decidido trasladar su residencia a una jurisdicción no cooperativa. En este caso, en el ejercicio impositivo de abandono del lugar de residencia, la ley tributaria que venía gravando su renta mundial ordena que tributen las plusvalías generadas hasta ese instante en el país que se abandona, hayan sido realizadas o no. De este modo, la ley del IRPF considera que en el ejercicio en que se pierde la condición de residente fiscal en el país de origen para adquirirla en una jurisdicción no cooperativa, las plusvalías latentes se entienden realizadas y se sujetan a tributación conforme a la legislación del país cuya residencia se abandona. Se grava esta manifestación de renta al momento de la salida del país, de ahí que de denomine gravamen “a la salida” o *exit tax*.

Tanto los impuestos perseguidores como los de salida consiguen preservar el ejercicio de la potestad tributaria del país.

Este modo de gravar las rentas del residente en un país que deja de serlo por su traslado a una jurisdicción no cooperativa, no tiene más fundamento que articular una medida de protección tributaria frente

al proceder abusivo de quien así actúa (medida anti abuso o antielusión fiscal) que, pese a su clara —y probablemente loable— finalidad, debe ser adoptada con la cautela necesaria sin colisionar con los derechos fundamentales de las personas a quienes su aplicación obliga, con observancia del respeto que merecen los principios rectores del ordenamiento interno del país que la articula y de aquellos otros criterios que conforman la estructura de los organismos supranacionales a los que ese Estado pertenezca. No fuera que parezca que todo el que abandona su residencia en un país para situarla en una jurisdicción no cooperativa, es por ese hecho un defraudador tributario.

Debemos entonces analizar si las medidas establecidas en tal sentido en nuestro ordenamiento tributario, más en concreto, en las disposiciones reguladoras del IRPF, en su intención perseguidora de conductas abusivas fiscalmente hablando, respetan a un tiempo los principios fundamentales del orden jurídico interno y por extensión del orden supranacional, más cuidadoso, si cabe, que el interno para proteger esos derechos que no son sino el ejercicio de libertades legítimamente alcanzadas.

El peor enemigo de la libertad es la prohibición de las conductas, y cuando su limitación se eleva a la categoría de ley, debe entrar en juego el criterio de la proporcionalidad para calibrar la posible aplicación de otra medida diferente que alcance el mismo resultado. No toda actuación legal, por el hecho de serlo, puede considerarse legítima.

2.1. La prolongación en el tiempo de la condición de contribuyente

Se trata de supuestos en que la Ley del IRPF se comporta como la sombra al cuerpo y acompaña durante un tiempo los pasos de los contribuyentes que dejan su residencia en España para radicarla en una jurisdicción no cooperativa.

Dispone el art. 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF: “*No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 4 períodos impositivos siguientes*”

De su lectura se extraen estas conclusiones:

- El precepto establece una presunción de que continúa siendo contribuyente en España a los efectos del Impuesto, quien emigra a un territorio calificado como jurisdicción no cooperativa.
- La ley no presume la condición de residente en España —el residente, o lo es o no lo es por su permanencia en un territorio— sino que presume su condición de contribuyente pese al abandono de su lugar de residencia, o lo que es igual, de obligado a tributar por su renta mundial conforme a la legislación española
- La presunción se produce aun en el caso que el emigrante acredite debidamente que ya no reside en España por serlo en un territorio considerado por la legislación española como jurisdicción no cooperativa.
- Dado que la acreditación de su no residencia en España no enerva los efectos del mandato del precepto en orden a la aplicación de la ley fiscal española, la presunción establecida es de las que se califican como absolutas, al no admitir prueba en contra, aunque bien podría considerarse que el referido precepto legal “finge” que el emigrante continúa teniendo la condición de contribuyente a efectos de la ley española del IRPF, lo que convertiría su mandato en una ficción jurídica⁵
- El mandato del precepto legal no es de aplicación a todo residente en España que emigra a una jurisdicción no cooperativa, sino solamente a los residentes de nacionalidad española.
- Este mandato legal se aplica en el ejercicio impositivo en que el residente de nacionalidad española abandona su residencia en España y se instala en una jurisdicción no cooperativa, y se prolonga a lo largo de los 4 ejercicios impositivos siguientes,

⁵ La diferencia entre la presunción legal *iuris et de iure* y la ficción jurídica es siempre sutil. Cuando de un hecho dado se deriva otro que normalmente le acompaña nos movemos en el terreno de la presunción (donde hay humo existe fuego), y la ley en su libre configuración, puede admitir o no prueba en su contra. Cuando la deducción obtenida del hecho dado, no es su lógica consecuencia sino creación de la norma, estamos en el mundo de las ficciones jurídicas.

por lo tanto, en total permanece como contribuyente conforme a la ley española durante 5 ejercicios impositivos consecutivos

- A lo largo de ese tiempo el emigrado a la jurisdicción no cooperativa continúa tributando en España por su renta mundial sin que se entienda producida la deslocalización de sus rentas

Disecionado de este modo el mandato del precepto, nos ofrece dos puntos de reflexión en relación con el objetivo planteado en el presente trabajo a propósito de los límites que deben operar en la redacción de las medidas anti abuso fiscal.

El primero de ellos debe realizarse bajo la perspectiva que nos ofrece la protección de los derechos fundamentales, más concretamente, desde el prisma de la igualdad y la no discriminación.

El segundo, ha de hacerse desde el enfoque del principio de la tutela judicial efectiva y en concreto, desde el acceso a los medios de prueba.

Si tras ese análisis, el diagnóstico que se obtiene del mandato legal no resulta satisfactorio, tendremos fundadas razones para creer que se trata de una medida legal desproporcionada en relación con los fines que con ella se pretenden.

2.2. La presunta debilidad del mandato de la norma y el principio de no discriminación

El art. 8.2 de la Ley reguladora del IRPF prolonga la condición de contribuyente a lo largo de 5 ejercicios impositivos del nacional español que deja de residir en España para trasladarse a una jurisdicción no cooperativa, la pregunta elemental es por qué su mandato se aplica solo a los residentes de nacionalidad española y, si al hacerlo, se les está discriminando respecto de los residentes en España que no tienen nacionalidad española y abandonan nuestro territorio para radicarse en una jurisdicción no cooperativa.

El principio de no discriminación por razón de la persona forma parte de los derechos humanos de merecedora protección por los ordenamientos jurídicos de los diferentes países y se proclama asimismo en los Tratados Constitutivos de la UE; principio de no discriminación que, en el orden jurídico, se concreta en el asentamiento del principio de igualdad en y ante la ley.

Nuestro Tribunal Constitucional en pronunciamientos reiterados ha señalado que el principio de igualdad ante la ley impone al legislador patrio el deber de dispensar un tratamiento igual a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales⁶, advirtiendo seguidamente que, en materia tributaria, el juicio de igualdad ha de plantearse siempre que los términos de la comparación sean homogéneos y concluye, por ejemplo, que la confrontación entre residentes y no residentes no ofrece grupos homogéneos de contraste, lo que permite justificar la existencia de normas tributarias desiguales cuando se apliquen a un residente y a un no residente, no suponiendo tales disposiciones discriminaciones prohibidas. En términos similares se pronuncia la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷.

En el caso del llamado “gravamen perseguidor” por emigración a una jurisdicción no cooperativa, los términos de comparación para determinar si con él se establece un trato discriminatorio no pueden entablarse entre residente y no residente.

Entiendo que los términos homogéneos de la comparación deben suscitarse entre residentes. Habrá para determinar si existe discriminación de trato fiscal entre el residente en nuestro país que, además, tiene nacionalidad española, y aquél otro que siendo también residente en España no ostenta nacionalidad española, siendo así que ambos individuos han decidido abandonar España como lugar de residencia para situarla en una jurisdicción no cooperativa.

En este caso, los términos de comparación son uniformes, apreciándose un trato diferente de la norma tributaria en uno y otro, pues, si quien fija su residencia en una jurisdicción no cooperativa es un residente en España de nacionalidad española, queda obligado durante 5 ejercicios impositivos consecutivos a tributar conforme a la ley española por su renta mundial, en tanto que este efecto jurídico no se produce si quien decide dejar su residencia en España para instalarla en una jurisdicción no cooperativa es un residente que no tiene nacionalidad española.

Debe quedar bien claro que la posible discriminación no se produce por el hecho del traslado del lugar de residencia se lleva a cabo

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4.

⁷ Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995 (asunto C-279/93, Schumacker).

a una jurisdicción no cooperativa frente a quien sitúa su nueva residencia en un territorio que no reúne tal condición. En estos casos el trato fiscal discriminatorio en razón del lugar de la nueva residencia tributaria puede quedar plenamente justificado por los rasgos distintivos de las jurisdicciones no cooperativas y la presumible intención de quien así procede de eludir o evadir el gravamen de sus rentas en el país de origen.

La discriminación se produce porque presumiéndose que estas conductas son abusivas desde un punto de vista tributario, ambos la llevan a cabo pero la prolongación en el tiempo de la condición de contribuyente solamente se predica de quien, teniendo nacionalidad española, deja de residir en España para hacerlo en la jurisdicción no cooperativa; y no de aquel que no la tiene.

El hecho de ser nacional español ¿es razón suficiente para, tratándose de una misma conducta, diferenciar el tratamiento fiscal de la renta mundial de residentes en España que dejan de serlo?

La respuesta ha de ser decididamente negativa, es decir, la condición de nacional no puede ser criterio diferenciador en el trato fiscal de las rentas obtenidas por un residente porque el deber de contribuir, constitucionalmente hablando, afecta a todos aquellos que permaneciendo temporalmente en un país determinado se convierten en sujetos plenos de derechos y de obligaciones en esa jurisdicción, en titulares de derechos individuales y de obligaciones que legitiman su condición de ciudadano-contribuyente más allá de cuál haya sido su lugar de nacimiento.

Aun pudiendo ser ésta la razón que motiva los términos del precepto legal, el juicio de validez del art. 8.2 de la Ley del IRPF contrastado con el principio de no discriminación o de igualdad en la ley, o con los criterios que en el orden supranacional protegen la libertad de circulación de las personas, no parece del todo justificado si se tiene en cuenta, por ejemplo, la doctrina del TJUE en sentencia de 11 de marzo de 2011, caso Lasteyrie (C-9/02) apartado 51, que, aun no refiriéndose al traslado de residencia a una jurisdicción no cooperativa, sí le ha permitido señalar que *“el traslado del domicilio fiscal fuera del territorio de un Estado miembro no implica, por sí solo, una evasión fiscal. La presunción general de evasión o fraude fiscales no puede basarse en el hecho de que una persona física haya trasladado*

su domicilio fiscal a otro Estado miembro, ni tampoco justificar una medida fiscal que menoscabe el ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacher C-279/93, pág. I 259, apartado 26, la sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478. 98. Rec. pág. I-7587, apartado 45, y la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Deister Holding, C-504/16, apartado 61). En consecuencia, la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado del domicilio fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente, no puede, por sí misma, justificar una restricción al derecho de establecimiento”.

El precepto objeto de comentario no deja de suscitar una suerte de discriminación inversa por el hecho de la nacionalidad que, admitida en algún caso por el TJUE⁸, lo ha sido siempre que guarde relación con la finalidad que con ella se persigue y quede justificada por razones de interés general.

En cualquier caso, el juicio de validez del precepto legal desde la perspectiva de la no discriminación o la libertad de establecimiento,

⁸ STJUE de 8 de septiembre de 2011, asunto C-371/10, *National GridIndus BV*, (apartados 41 y 44) “*En cuanto a los argumentos relativos a la posibilidad de comparar ambas situaciones, considero superfluo, al examinar si son compatibles con la libertad de establecimiento las disposiciones tributarias nacionales que tratan de manera distinta los supuestos de hecho transfronterizos y los supuestos de hecho puramente internos, examinar las mismas cuestiones jurídicas una vez desde la perspectiva de la discriminación y, en su caso, nuevamente desde la perspectiva de una limitación (de otro tipo). Hay que preguntar más bien de forma homogénea si el traslado transfronterizo de domicilio recibe un trato desfavorable desde el punto de vista fiscal frente al traslado del domicilio dentro del propio Estado. Si esto es así y, con ello, trasladar el domicilio a otro Estado miembro resulta, como mínimo, menos atractivo que trasladarlo dentro del propio Estado, existe una limitación de la libertad de establecimiento. (31) No obstante, hay que considerarla justificada y, por tanto, admisible en la medida en que las situaciones no sean comparables entre sí o la desigualdad de trato esté justificada por una razón imperiosa de interés general. (...) Para que una limitación de la libertad de establecimiento pueda estar justificada por una razón imperiosa de interés general, la medida en cuestión debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo de interés general así perseguido y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo”.* Ver asimismo, la STJUE de 17 de octubre de 1995, asunto C-450/93, *EckhardKalanke*.

no es posible realizarlo con la simple lectura de su mandato porque, de hacerlo así, la conclusión no sería otra que el trato discriminatorio, fiscalmente hablando, de los residentes en España de nacionalidad española que deciden trasladar su lugar de residencia a una jurisdicción no cooperativa, frente a quienes siendo también residentes no nacionales españoles actúan de igual forma.

El juicio de validez del precepto desde la perspectiva de la igualdad de trato fiscal debe hacerse teniendo en cuenta además, los Acuerdos o Tratados internacionales suscritos entre España y terceros países considerados jurisdicciones no cooperativas, y por lo tanto, analizando el tratamiento que deparan a quienes siendo residentes no nacionales españoles cambian su residencia a una jurisdicción no cooperativa.

Así por ejemplo, el viernes 15 de marzo de 2019, el Consejo de Ministros aprobó “*ad referendum*” un Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar que, en su art. 2 dispone que los contribuyentes [conforme a la ley española, por lo tanto residentes en nuestro país] que no tengan nacionalidad española que justifiquen su nueva residencia en Gibraltar no perderán su carácter de residente fiscal en España durante el ejercicio fiscal en el que se produzca el cambio de residencia y los siguientes 4 ejercicios, salvo que permanezcan menos de un año fiscal completo en España o estén registrados como Gibraltareños (generalmente los ciudadanos británicos que han tenido su residencia en Gibraltar durante más de 10 años) y permanezcan menos de 4 años en España.

Como se advierte, a través del Acuerdo internacional aprobado se pretende igualar en su condición de contribuyentes por su renta mundial y conforme a ley española, a los ciudadanos residentes no nacionales en España que trasladan su residencia fiscal a Gibraltar, con aquellos otros que residiendo en España y de nacionalidad española pudieran decidir el cambio de residencia al Peñón.

De este modo el juicio que merece el art. 8.2 de la Ley del IRPF a propósito del principio de no discriminación no es posible hacerlo con la simple lectura del mismo sino conjuntamente con la de todos aquellos Acuerdos o Tratados internacionales suscritos con jurisdic-

ciones no cooperativas, que aborden el traslado de residencia y la extensión de la condición de contribuyente.

Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, es necesario hacer una doble advertencia, la equiparación de tratamiento entre residentes nacionales y no nacionales en España que se plasma en el Acuerdo Internacional citado, homologa la posición como contribuyente de ambos colectivos no con fundamento en buscar un tratamiento no discriminatorio entre situaciones tributarias iguales, sino por los efectos que deriva la firma de un Tratado de esas características a través del cual, Gibraltar pierde algo de su condición de jurisdicción no cooperativa y de opacidad en el intercambio de información con el Reino de España. Quiere ello decir que la homologación de situaciones tributarias entre residentes de nacionalidad española y residentes en España con estatus gibraltareño, se produce no tanto por exigencias del principio de no discriminación, sino por la posible pérdida del territorio de Gibraltar de su consideración como jurisdicción no cooperativa.

3. EL GRAVAMEN A LA SALIDA

La Directiva 2016/1164 de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, en su Considerando 10, señala a propósito de los gravámenes de salida que: “*La función de los impuestos de salida es garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida*”.

Aunque la Directiva se dicta en prevención de prácticas de elusión fiscal, con los tributos a la salida se pretende preservar la potestad tributaria de los Estados cuando los contribuyentes sujetos a su jurisdicción fiscal trasladan a otro Estado activos de los que sea titular o su lugar de residencia, facultando al Estado del que salen esos activos o que se abandona para gravar las plusvalías latentes generadas en la jurisdicción de origen. El fundamento de los impuestos de salida no es tanto combatir la elusión tributaria, cuanto mantener el ejercicio de

la potestad tributaria a la que un contribuyente ha estado sometido por razón de su residencia durante un tiempo más o menos prolongado, cuando decide abandonarla por traslado de sus activos o de su residencia a una nueva jurisdicción fiscal. Mediante el gravamen de salida, el Estado que se abandona no pierde la posibilidad de gravar esta fuente de renta generada bajo su jurisdicción fiscal, sin perjuicio de que, al tiempo, pueda salir al paso de comportamientos de elusión tributaria.

Mientras el mandato del art. 8.2 de la Ley del IRPF de forma clara pretende combatir actuaciones de contribuyentes realizadas en supuesto abuso de derecho, convirtiéndose el gravamen en perseguidor de quien abandona la jurisdicción fiscal para instalarse en otra más bonancible desde la perspectiva tributaria, el impuesto de salida trata de proteger la potestad tributaria del Estado que es abandonado por un contribuyente que traslada su residencia o sus activos a otra jurisdicción fiscal diferente, gravando en ese instante ciertas manifestaciones de su renta; y es que los impuestos de salida no tienen como finalidad directa la persecución del fraude fiscal, sino la protección de la potestad tributaria del Estado que se abandona por el contribuyente residente en él hasta ese momento.

Lo establecido en la Directiva 2016/1164, se recoge en nuestro Derecho interno en la Ley del IRPF que, en su art. 95.bis, a modo de un tributo de salida y de aplicación general, establece el gravamen de las ganancias patrimoniales a integrar en la base del ahorro del contribuyente que deja su residencia fiscal en España, devengándose en el último periodo impositivo de declaración del IRPF inmediatamente anterior al cambio de residencia, siempre y cuando el contribuyente hubiera tenido la condición de residente en España durante al menos diez de los últimos quince periodos impositivos.

El gravamen se aplica a los contribuyentes (residentes nacionales, o no) que pierden la condición de tales por cambiar de residencia a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE).

Las condiciones exigidas legalmente para la aplicación del gravamen sobre las plusvalías latentes son las siguientes:

- Que el contribuyente haya residido en territorio español durante al menos 10 de los últimos 15 periodos impositivos anterior-

res al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto.

- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones de las que es titular sea superior a 4 millones de euros, o
- Que el valor de mercado de estas acciones o participaciones sea superior a un millón de euros y suponga al menos el 25% de las participaciones totales de una entidad o empresa.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones⁹ minorado por el valor de adquisición.

No obstante, si quién cambia de residencia a otro Estado decide regresar a España y adquiere de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido las acciones o participaciones gravadas, podrá solicitar la devolución de las cantidades ingresadas en su momento.

Decía antes que el gravamen de salida de las plusvalías latentes para quien deja de ser residente en España, se articula con carácter general en el art. 95.bis de la Ley del IRPF con fundamento en que la jurisdicción fiscal de origen no pierda su capacidad tributaria sobre quien “*pierde su condición de contribuyente*” por emigrar a otro país (protege a la jurisdicción de origen frente a la deslocalización de ganancias patrimoniales por cambio de residencia).

⁹ Determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

- Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores se valorarán por su cotización.
- Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, en tal caso se valorarán por el mayor de los siguientes: El patrimonio neto que corresponda al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. O el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
- Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva se valorarán por el valor de liquidación aplicable en la fecha de devengo del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor de liquidación publicado. Cuando no existiera este valor de liquidación se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo.

Sin embargo, en su apartado 7 contempla una regla específica para esos mismos casos cuando, a pesar de emigrar a un tercer país, continúa teniendo la condición de contribuyente en España conforme a su renta mundial en los términos recogidos en el art. 8.2 de la propia Ley del IRPF. Esto es, el gravamen de las plusvalías latentes se produce también conforme a nuestra Ley del IRPF para aquellas personas físicas que, dejando de residir en España y siendo de nacionalidad española, sitúan su lugar de residencia en una jurisdicción no cooperativa, configurándose esta medida como claramente antielusiva en el bien entendido de que quien desplaza su residencia a una jurisdicción no cooperativa, lo que pretende es que sus activos se sometan a una tributación más benévola en el momento de su realización.

De este modo, el gravamen de salida de las plusvalías latentes, además de preservar la potestad tributaria del Estado de origen de quien lo abandona, persigue contrarrestar una actuación de evasión fiscal en cuanto se presume que el residente en España de nacionalidad española que sitúa su nueva residencia en una jurisdicción no cooperativa, lo hace para evadir el pago del IRPF en nuestro país.

En estos casos el gravamen a la salida de las plusvalías latentes se condiciona a los requisitos siguientes:

- La ganancia patrimonial se imputa al último período impositivo en que el contribuyente haya tenido su residencia fiscal en territorio español, computándose por el valor de mercado de las acciones y participaciones a esa fecha
- Si las acciones o participaciones se transmitieran efectivamente en un momento en que su titular continúe siendo contribuyente en nuestra jurisdicción fiscal, como valor de adquisición de las acciones y participaciones se debe tomar en tenido en cuenta para el cálculo de la plusvalía latente previamente gravada.

En líneas generales, no se llega a entender bien el sentido de esta norma. Como se ha indicado, a través de ella, el contribuyente que traslada su lugar de residencia a una jurisdicción no cooperativa, no pierde su condición de contribuyente en España por haber residido en nuestro país y tener nacionalidad española, permaneciendo con esa condición a efectos del IRPF a lo largo de 5 ejercicios impositivos seguidos, lo que significa que a lo largo de este tiempo seguirá tributando en España por su renta mundial, entre cuyos componentes se

encuentran las ganancias patrimoniales realizadas. Sin embargo, a los solos efectos de gravar las plusvalías procedentes de acciones y participaciones concurriendo los requisitos previstos en el art. 95.bis 1 Ley del IRPF, aunque los títulos no se hayan transmitido, se presumen realizados en el ejercicio en que se abandona la jurisdicción fiscal española y se sujetan a gravamen, con independencia de que conforme prevé el art. 8.2 de la Ley del Impuesto, esa persona física continúe teniendo la consideración de contribuyente en España por su renta mundial durante 5 ejercicios impositivos consecutivos, a lo los cuales pueden quedar sujetas a tributación estas ganancias patrimoniales latentes, en el caso de que se realicen, en el ejercicio de su enajenación, y si no lo han sido en ese período temporal, se podrá aplicar la ficción del art. 95.bis Ley del IRPF gravándolas considerando la competencia tributaria del Estado español.

Cuando se da el supuesto previsto en el apartado 7 del art. 95.bis Ley del IRPF, el tributo se comporta como un impuesto a la salida (*exit tax*) en relación con las ganancias patrimoniales latentes por acciones y participaciones titularidad de quien ha emigrado a una jurisdicción no cooperativa, pero al mismo tiempo y respecto de la renta mundial de este contribuyente, se comporta como gravamen perseguidor (*trailing tax*) alargando su condición de obligado tributario conforme a la jurisdicción fiscal española.

Se advierte, por ello, que mientras en su variante de impuesto a la salida (*exit tax*) el gravamen sobre las plusvalías latentes no presenta, en un principio, carácter discriminatorio en la medida en que se aplica a todo aquel que siendo residente en España (tenga o no nacionalidad española) la abandona para residir en una jurisdicción no cooperativa, cuando el gravamen se comporta en su vertiente perseguidora del contribuyente que actúa de ese modo, discrimina, porque solo considera contribuyente por su renta mundial a quien deja de residir en España, es de nacionalidad española, y se radica en una jurisdicción no cooperativa (art. 8.2 Ley del IRPF).

3.1. Los impuestos a la salida en la jurisprudencia del TJUE

El TJUE ha venido enjuiciando los gravámenes a la salida del tipo recogido en el art. 95.bis de la Ley del IRPF desde la perspectiva de su compatibilidad con el principio de libertad de establecimiento de las

personas físicas, criterio rector en el TFUE y conforme a la interpretación de los Acuerdos sobre Libre Circulación de Personas (ALCP) suscritos entre Estados miembros de la UE y de otros integrados en el EEE.

En este sentido, resulta ser ya un clásico en la materia las Sentencias del TJUE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*; de 12 de septiembre de 2006, asunto C-470/04, *N v. Inspecteur*; de 15 de marzo de 2018, asunto C-355/16, *Picart*; y de 26 de febrero de 2019, asunto C-581/17, *Martin Wächter*. Todas ellas tienen como denominador común el gravamen de plusvalías latentes como consecuencia del abandono del país de residencia fiscal a un tercer país, ya lo fuera miembro de la UE, ya con el que el país de origen tiene firmado un ALCP. Se ha de advertir que, en ninguno de los casos que fundamentan estas sentencias, el emigrante fija su residencia en una jurisdicción no cooperativa, pero los criterios mantenidos por el TJUE en estos pronunciamientos sirven de orientación de cuál sería el evacuado en el supuesto de que la residencia fiscal que se abandona lo sea para situarla en un territorio de nula o baja tributación, o con el que no existe intercambio de información tributaria.

Interesa asimismo destacar, que en los casos planteados en dichas sentencias, por lo general, el país que grava las plusvalías latentes permite su aplazamiento (diferimiento) siempre que el pago quede suficientemente garantizado y que el contribuyente justifique tener dificultades económicas para afrontarlo, lo que significa, esencialmente, que el diferimiento del pago no tiene nunca carácter automático.

Salvo en el asunto *Martin Wächter* C-581/17, planteado por la justicia alemana, en que el caso afectaba a un trabajador por cuenta propia, las cuestiones prejudiciales suscitadas por los Tribunales de Justicia de los respectivos países (Francia, en dos ocasiones y Países Bajos) quedaron referidas a trabajadores dependientes que dejaban la residencia fiscal del país de origen para trasladarla a un tercer país con el que el primero tenía firmado un ALCP, y en todos estos asuntos, el gravamen de las plusvalías latentes bajo la jurisdicción fiscal del país que se abandona es enjuiciado teniendo en cuenta los principios de libertad de establecimiento de los trabajadores (dependientes, o no) que dejan su lugar de residencia fiscal, y el de igualdad de trato con los residentes contribuyentes en el país de la fuente de imposición.

No es necesario lucubrar en exceso para llegar al convencimiento de que, el gravamen de las plusvalías latentes de quien deja de residir en una jurisdicción fiscal por su traslado a otra distinta, discrimina a estas personas físicas frente a aquéllas que permanecen en el lugar originario de su residencia fiscal, por cuanto éstos solo verán gravadas las ganancias patrimoniales en el momento de su realización.

Tampoco supone mucho esfuerzo en el razonamiento, concluir que en el caso que se analiza, el traslado de residencia fiscal supone para quien lo lleva a cabo una desventaja fiscal frente a quien, en las mismas condiciones, permanece residiendo en el país de la fuente de tributación, en cuanto que el primero de esos ciudadanos, aunque no las haya realizado, ve sujetas a gravamen unas plusvalías aun latentes lo que supone un mayor esfuerzo fiscal.

El razonamiento se hace más evidente si, además de hacerlo desde la perspectiva de la igualdad de trato fiscal, el gravamen sobre las plusvalías latentes se enjuicia desde la óptica del principio de libertad de establecimiento contemplado en los Tratados de la UE, del Espacio Económico Europeo o en los ALCP.

Los gravámenes a la salida quedan establecidos en las legislaciones tributarias correspondientes por razones de interés general, que podemos concretar en estas tres. Por un lado, evitar la elusión fiscal de quienes deciden el traslado de residencia tratando de evadir el pago de tributos en su lugar de residencia de origen; de otro, por la necesidad expresada por los Estados a través de impuestos de salida de preservar su competencia tributaria frente a la de aquél con quien ha firmado un Tratado internacional; finalmente y en tercer lugar, para garantizar la recaudación del impuesto estableciendo los oportunos controles fiscales a través de estos impuestos de salida con los que se evita la pérdida de ingresos fiscales en el país que se abandona.

Tampoco hay duda de que cualquiera de las causas indicadas, tiene su fundamento en razones de interés general de encomiable protección jurídica. Lo que debe concretarse, sin embargo, es si la medida adoptada fiscalmente es proporcional con alguno de esos tres fines perseguidos, o en su conjunto con los tres, en suma, si la medida tributaria resiste el juicio de proporcionalidad con el objetivo perseguido con ella, lo que nos debe introducir en el análisis jurídico de si, para gravar las plusvalías emergentes como consecuencia del cambio de

residencia fiscal por los motivos ya señalados, se puede perturbar el principio de igualdad en la tributación de esas manifestaciones de renta, o el principio de libertad de establecimiento protegido por los Tratados internacionales.

Realizado este análisis, analizaré si estos mismos parámetros para medir la proporcionalidad de los gravámenes de salida, se da igualmente cuando el cambio de residencia se produce hacia un territorio calificado como jurisdicción no cooperativa.

Cuando la causa justificativa del interés general de la medida consistente en establecer un gravamen sobre las plusvalías latentes en el momento de abandonar la jurisdicción fiscal originaria, se fundamenta en la lucha contra la defraudación tributaria, el TJUE sin preterir el sentido de la medida y la causa que la motiva, la considera necesaria para la protección del interés general —impedir la evasión fiscal— aunque su juicio concreto de validez queda a expensas de las prevenciones adoptadas por la ley tributaria interna para llevarla a la práctica, en el sentido de que una medida de esta naturaleza, presumiblemente contraria a la idea de igualdad y de libertad de establecimiento, puede superar el juicio de validez si no se considera desproporcionada en su aplicación, de modo y manera que, tratándose con el establecimiento de una norma de esas características de prevenir actitudes proclives a la evasión fiscal, se hace necesario de algún modo, individualizar las situaciones a las que va dirigida, para evitar una genérica presunción de que todo aquel que cambia su residencia fiscal lo hace con propósito de defraudar a la Administración tributaria de su residencia originaria.

En efecto, si el gravamen a la salida de determinadas manifestaciones de renta no establece las cautelas necesarias que preserven al contribuyente emigrante de los efectos gravosos del tributo, la ley tributaria estará considerando que todo aquel que cambia su domicilio fiscal, cualquiera que sea la razón que lo motiva, es un defraudador fiscal que merece la aplicación del mandato represor del gravamen que se articula. Y como las consecuencias jurídicas que derivan para este tipo de contribuyentes no se corresponden con las que se aplican a los residentes que no dejan su jurisdicción fiscal, por resultar más gravosas respecto de una renta potencial y no obtenida, el gravamen a la salida puede ser tachado de desproporcionado respecto del fin

que con él se persigue, pues el país de origen del residente que lo abandona, dispone de otros mecanismos fiscales para la persecución de comportamientos fraudulentos por razón del cambio de residencia de quienes hasta entonces fueron sus contribuyentes.

En suma, la necesidad de combatir conductas defraudadoras fiscalmente hablando, no es razón suficiente —proporcional— para sujetar a gravamen las plusvalías latentes a resultas del abandono por un contribuyentes de su jurisdicción fiscal hasta ese momento.

Cuando este tipo de medidas tributarias se han tratado de fundamentar en la defensa de la competencia fiscal del Estado abandonado por quien de él emigra, se hace para garantizar que el gravamen de las plusvalías generadas pero no realizadas por el contribuyente que cambia su domicilio fiscal, no se vayan a perder por ese Estado que, hasta ese momento, ha constituido su jurisdicción fiscal, de modo que con el gravamen a la salida de las plusvalías latentes, se preserva la potestad tributaria del Estado de salida.

El TJUE en relación con este motivo que, al igual que el anterior, lo considera de interés general y legítimo, lo enjuicia también a la luz del principio de proporcionalidad, y considera que si el gravamen de salida de las plusvalías latentes no se ve acompañado en su aplicación con medidas que puedan paliar su efecto inmediato preservando al tiempo la potestad tributaria de la jurisdicción fiscal saliente, el gravamen ha de considerarse desproporcionado en su aplicación.

Más, al margen del criterio del TJUE, la exigencia del gravamen de las plusvalías latentes por cambio de residencia fundada en la potestad tributaria del Estado de salida del emigrante parece un fundamento poco consistente. Si el emigrado es titular de acciones y participaciones en una sociedad española, su tributación en el ejercicio de salida como ganancias patrimoniales latentes es inconsecuente porque estas plusvalías siempre se gravarán en España en el momento de su realización por razón de la residencia española de la sociedad emisora de los títulos. Y si de lo que se trata es de gravar plusvalías latentes derivadas de títulos de entidades radicadas en el extranjero por cambio de residencia en España de su titular, el fundamento de su gravamen en la potestad tributaria del Estado español carece también

de sentido por falta de conexión de las plusvalías con el territorio del que se abandona la residencia¹⁰.

La tercera razón que ha venido siendo utilizada para justificar la existencia de los gravámenes de salida ha sido la necesidad recaudatoria de la jurisdicción que se abandona, lo que se materializa en el gravamen de las ganancias patrimoniales aunque no se hayan puesto de manifiesto. Asimismo, y desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, el TJUE se pregunta si la medida adoptada no hubiera podido acompañarse de otras que, cautelarmente, preservaran la capacidad recaudatoria del Estado que se abandona, y si además, la única fórmula para asegurar la recaudación de esos ingresos en la jurisdicción fiscal de salida, es la de gravar las plusvalías latentes.

Se advierte así, que el juicio de valor de la jurisprudencia europea a propósito del gravamen a través de impuestos de salida no es objeto de repudio por la naturaleza de estos gravámenes, tampoco por gravar manifestaciones de capacidad económica no realizadas aun, ni tan siquiera por discriminar a contribuyentes por el hecho de dejar de residir en un territorio fiscal, la negativa a su aceptación por el TJUE ha venido siempre de la mano del principio de proporcionalidad, más concretamente, en el hecho de que el Estado de gravamen permita el diferimiento del pago del tributo y mantenga relaciones de intercambio de información con aquel otro Estado al que el emigrante traslada su residencia. Cuando estos criterios que, a juicio del órgano jurisdiccional europeo, modulan la proporcionalidad de la norma tributaria no se aprecian en la regulación de la figura, la decisión del TJUE ha sido mostrarse contrario al modo de gravar las plusvalías latentes por abandono de residencia fiscal considerando que vulneran el principio de libertad de establecimiento.

Según esto, el acompañamiento al gravamen de salida de las plusvalías latentes de medidas permitiendo su aplazamiento en el pago sin necesidad de garantizar la deuda, elimina los posibles efectos desproporcionados de la medida fiscal, en cuanto que:

- 1) La jurisdicción fiscal que lo establece ve colmado su objetivo de impedir la evasión tributaria, en cuanto será siempre aquella

¹⁰ LÓPEZ TELLO, J.: “El nuevo impuesto español tipo *exit tax* sobre acciones y participaciones”. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, nº 41, 2015.

que exija y recaude las plusvalías latentes al abandono de su residencia fiscal por el hasta entonces contribuyente en ella.

- 2) Si el pago del tributo se difiere o aplaza a lo largo de un tiempo, no se pierde la potestad tributaria del Estado abandonado sobre el contribuyente emigrante.
- 3) Si la jurisdicción fiscal que se abandona mantiene relaciones de intercambio de información con la de nueva residencia del emigrado, los controles fiscales siguen actuando en toda su intensidad, pudiendo aquél territorio fiscal estar al corriente de la situación del contribuyente que lo abandonó.
- 4) No hay tampoco pérdida de la recaudación del impuesto para la jurisdicción fiscal abandonada por el contribuyente emigrado, pues siempre estará en posición de recaudar el tributo devengado por las plusvalías latentes.

Finalmente, debe observarse que en sus pronunciamientos, el TJUE nunca cuestiona el gravamen de una capacidad económica potencial mediante la sujeción a tributos de salida de plusvalías latentes, sin duda, porque ve factible que el sistema impositivo sujete a gravamen tanto capacidades económicas reales como potenciales, según ha quedado reconocido también en la doctrina de nuestro Tribunal Constitución. Lo que el TJUE cuestiona es que los tributos de salida sean contrarios al principio de libertad de circulación de la persona física y más concretamente de libertad de establecimiento, principio que puede quedar desvirtuado si su normativa resulta desproporcionada.

3.2. Si el cambio de residencia se hace a una jurisdicción no cooperativa, ¿sería aceptado el gravamen a la salida?

Ya se ha dicho que la Ley del IRPF en el art. 95.bis. 7, sujeta a gravamen las ganancias de patrimonio latentes por abandono de un residente de nuestra jurisdicción fiscal para trasladarse a un territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, y que en este caso el mandato de la ley no afectaría a cualquier residente en España que se traslada a una jurisdicción no cooperativa, sino tan solo a los residentes de nacionalidad española señalados en el art. 8.2 Ley del IRPF que continúan detentando la condición de contribuyentes en España por su renta mundial.

Vaya por delante lo poco congruente del mandato del precepto citado. En efecto, si el emigrante hacia otro país que pierde su condición de contribuyente conforme a la ley del IRPF tributa por las plusvalías latentes en el ejercicio en que pierde tal condición, aquel otro que conforme a lo dispuesto en el art. 8.2 Ley del IRPF no pierde su condición de contribuyente y queda sujeto conforme a la legislación española por su renta mundial porque, teniendo nacionalidad española, traslada su lugar de residencia a una jurisdicción no cooperativa, con mayor razón quedará sujeto a gravamen en España por las plusvalías latentes y no latentes valoradas en el ejercicio en que se abandona la residencia y a lo largo de 5 ejercicios consecutivos.

Es decir, si a pesar de cambiar su residencia a una jurisdicción no cooperativa, quien así actúa, continúa siendo contribuyente en España por su renta mundial, al menos, a lo largo de 5 ejercicios impositivos consecutivos, se podrán sujetar las ganancias de patrimonio de este contribuyente al momento de su realización en los términos previstos en el art. 8.2 Ley del IRPF¹¹.

La cuestión a analizar es si por el hecho de que la emigración de este contribuyente se haya realizado a una jurisdicción no cooperativa, el gravamen de salida es consecuente jurídicamente hablando, y si el juicio de valor de la medida tributaria ha de serlo con los raseros de la proporcionalidad enjuiciados, por ejemplo, por el TJUE en relación con los Estados de la UE o de aquellos que con otros hayan suscrito un ALCP. Las reflexiones que siguen lo son a propósito de aquellos territorios que se califican como jurisdicciones no cooperativas.

Partiendo de la doctrina del TJUE de que la finalidad de tratar de evitar la elusión o la evasión fiscal es un fin legítimo en sí mismo para apadrinar medidas tributarias, podríamos entender que, en un principio, cualquier gravamen sobre la salida de manifestaciones de renta (realizadas o no realizadas) hacia territorios considerados como

¹¹ LÓPEZ TELLO, J.: “El nuevo impuesto español tipo *exit tax* sobre acciones y participaciones” Actualidad Jurídica Uría-Menéndez, n° 41, 2015, dice al respecto “*Si el contribuyente del IRPF lo sigue siendo cuando emigra a un paraíso fiscal, desaparece el hecho desencadenante de la tributación bajo el artículo 95.bis, que es que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, con lo que el emigrante a un paraíso fiscal sería tratado igual que quienes no emigran, y mejor que los que emigran a cualquier otro sitio*”.

jurisdicciones no cooperativas puede ser aceptado, en el entendido de que la medida alcanzada, por dura que pueda parecer, es proporcional al daño que con ella se trata de corregir. Lo que vendría a suponer que el destino de residencia del emigrado —la jurisdicción no cooperativa— sería suficiente para justificar gravámenes de salida sobre determinadas manifestaciones de renta.

Pero incluso siendo loable el fin perseguido con la medida fiscal adoptada, ésta no es posible tomarla sin las cautelas pertinentes que eviten su aplicación desproporcionada.

Si al analizar el art. 8.2 Ley del IRPF, sostuve lo discriminatorio de la medida desde el punto de vista de la igualdad tributaria en cuanto que su mandato trata de forma disímil a quienes trasladan su domicilio desde su residencia en España a una jurisdicción no cooperativa, por el mero hecho de la nacionalidad española (éstos, a lo largo de 5 ejercicios impositivos continúan contribuyendo conforme a la ley española por su renta mundial, lo que no ocurre en el caso de los primeros) este criterio de discriminación no se advierte, en cambio, en el tratamiento fiscal del gravamen de las plusvalías latentes, en cuanto que su aplicación afecta a cualquier residente en España, tenga o no nacionalidad española.

El juicio de validez del gravamen de las plusvalías latentes de la persona física que emigra a un territorio de baja o nula tributación, analizado desde la perspectiva de su proporcionalidad, no puede valorarse en clave de la libre circulación de personas y de libertad de establecimiento porque es éste criterio a considerar cuando entre el Estado que se abandona la residencia y aquella jurisdicción no cooperativa en que se establece la nueva, hayan mediado Acuerdos internacionales. Solo cuando entre las cláusulas del Tratado se protege la libre circulación de personas y de establecimiento, es posible analizar el gravamen de las plusvalías latentes en el ejercicio impositivo en que se abandona una jurisdicción fiscal para radicarla en una jurisdicción no cooperativa.

Si no existe cláusula alguna que proteja la libertad de establecimiento, el gravamen de salida será enjuiciado, únicamente, desde su finalidad como medida antielusión tributaria, y constituyendo ésta un fin legítimo en sí mismo a adoptar por el Estado en que se abandona

el lugar de residencia, en un principio, no habría razón que impidiera este tipo de gravamen de las plusvalías latentes.

Otra cosa es, el juicio que merece la imposición de plusvalías latentes cuando resulta de aplicación el art. 8.2 Ley del IRPF prolongando la condición de contribuyente a los nacionales españoles que abandonan su residencia en España para situarla en una jurisdicción no cooperativa, pero sobre este particular me remito a lo dicho a propósito del mencionado precepto legal.

4. DECLARACIÓN DE ACTIVOS EN EL EXTRANJERO

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de interminable nombre, concreta una serie de medidas en la lucha irredenta contra el fraude fiscal, y entre otras más, introdujo en su art. 1 para los residentes en España el deber de declarar los activos situados en el extranjero (trátese, o no, de territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas), obligación de declarar que se ha incorporado a la LGT con fundamento en los deberes de información de sus arts. 29 y 93, en su DA 18^a.

Si por algo ha de caracterizarse la mencionada Disposición es por el exceso.

A través de ella, se impone a los obligados tributarios el deber de declarar los bienes y derechos de los que sean titulares que se encuentren situados en el extranjero (cuentas bancarias o de crédito, títulos representativos del capital de entidades jurídicas, y bienes inmuebles). Deber de declarar e informar, que se acompaña de un severo régimen sancionador para quienes no presenten en plazo, o lo hagan de manera incorrecta o inexacta, o con datos falsos, dichas declaraciones informativas que se formalizan en el modelo 720 por el que se identifica usualmente este deber de declaración e información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

La singularidad de su régimen fiscal se centra en dos aspectos que son determinantes para la formalización de este deber de información, de un lado, que los activos declarados se imputan en la imposición sobre la renta a modo de una ganancia patrimonial no justificada en el ejercicio en que se hayan declarado, independientemente cuándo se originaron, lo que en la práctica supone una declaración encubierta de la imprescriptibilidad de la obligación tributaria generada por la

titularidad de dichos bienes y derechos en el extranjero, dándose la circunstancia añadida de que no se admite prueba alguna que desvirtúe este criterio de imputación de rendimientos.

De otro lado, el régimen legal de este deber de información resulta llamativo cuanto menos, por las severas consecuencias sancionadoras que derivan cuando la declaración se realiza fuera de plazo, o con irregularidades de contenido.

Estas peculiares notas que acompañan al régimen jurídico del deber de informar sobre activos situados en el extranjero, no han pasado desapercibidas para la Comisión Europea que, previa delación realizada a propósito del mismo por un determinado despacho de abogados¹², en dictamen de 15 de febrero de 2017¹³, ha denunciado al Reino de España al considerar que la medida fiscal adoptada atenta contra principios del TFUE, lo que unido al desinterés mostrado por las autoridades españolas en corregir los reparos inicialmente formulados en tal sentido, ha llevado a la Comisión a plantear la correspondiente denuncia ante el TJUE para que emita pronunciamiento sobre la validez del deber de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su régimen sancionador que se establece en nuestra legislación¹⁴.

El deber de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero, se caracteriza por estas notas:

- Se aplica a estas tres categorías de bienes situados en el extranjero, a saber, cuentas en entidades financieras; valores y contratos de seguros de vida; y bienes inmuebles.
- Resulta indiferente que los referidos bienes se encuentren ubicados en países de la Unión Europea con los que España tenga suscritos acuerdos de intercambio de información tributaria.

¹² Alejandro del Campo Zafra, abogado DMS Consulting, ubicado en Palma de Mallorca, en el año 2013 denunció el modelo de declaración 720 y las consecuencias que conllevaba su formalización.

¹³ Dictamen motivado-Infracción n° 2014/4330.

¹⁴ El 29 de diciembre de 2019, el Boletín Oficial de la Unión Europea ha publicado el recurso Comisión Europea/Reino de España (Asunto C-788/19, interpuesto el 23 de octubre, en relación con la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero, prevista en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, Modelo 720.

- Se aplica si al finalizar el ejercicio al que se imputan, el valor de esos bienes es superior a 50.000€.
- Este umbral se considera por separado a cada categoría de bienes, una vez superado el importe fijado, deben declararse todos los bienes y derechos incluidos en cada categoría, con independencia de su valor.
- La declaración debe renovarse si el valor de los bienes y derechos incluidos en una categoría determinada, se incrementa en más de 20.000€.
- El modelo 720 debe presentarse por medios electrónicos.
- Haciéndolo antes del 31 de marzo del ejercicio de referencia.
- Pueden presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas.
- En caso de incumplimiento de los deberes que conlleva el formulario, las sanciones que se imponen son más severas que las aplicadas por hechos similares en situaciones de derecho interno.

Analizados los términos en que ha quedado regulada la declaración tributaria relativa al modelo 720, la Comisión Europea ha entendido que, aunque la medida adoptada pudiera quedar justificada por la necesidad de evitar conductas fraudulentas y combatirlas, parece manifiesto que se ha llevado a cabo con flagrante incumplimiento de los principios de proporcionalidad y no discriminación, razonando su parecer en los términos que seguidamente paso a resumir:

- A efectos de la declaración de impuestos, un contribuyente que posee bienes y derechos en un Estado miembro de residencia se encuentra en una situación comparable a la de un contribuyente que posee bienes y derechos en el extranjero, de modo que siguiendo doctrina del TJUE¹⁵, imponer obligaciones tributarias únicamente en este caso, supone diferencia de trato en situaciones comparables.

¹⁵ Cita en este sentido el asunto C233/09 Dijkman y Dijkman-Lavaleije, apartados 45-47 y asunto C-157/2008, Passenheim-van Schoot, apartados 35, 36 y 40.

- El modelo 720 impone obligaciones tributarias específicas vinculadas a la posesión de bienes y derechos situados en el extranjero, cuyo incumplimiento no se exige en caso de que se encuentren situados en España, produciéndose una diferencia de trato fiscal como consecuencia de la ubicación de unos y otros; diferencia de trato que no solo deriva de su distinto régimen sancionador.
- La posesión de bienes y derechos en el extranjero, de ningún modo puede suponer la presunción de que con ello se pretende una suerte de evasión fiscal. La posesión de bienes y derechos en el extranjero por parte de un residente en España, en principio, debe entenderse como el resultado legítimo del ejercicio de las libertades en que se fundamenta el Tratado de la Unión.
- Como quiera que los agentes defraudadores utilizan medios diferentes para defraudar y las autoridades españolas no justifican porque al ubicar bienes y derechos fuera de España el ordenamiento interno español exige una respuesta más severa que la prevista en los demás casos de fraude, la medida así adoptada debe ser entendida como desigual en el trato ofrecido ante situaciones comparables.
- La declaración de bienes y derechos en el extranjero para un residente en España supone una carga en sus deberes de comportamiento que no se impone en igual sentido a los residentes en España que poseen bienes y derechos radicados en el país, y supone un atentado a lo dispuesto en el art. 65.1 del Tratado Fundacional que impide una discriminación arbitraria o una restricción encubierta en la libre circulación de capitales y pagos definida en su art. 63.

La falta de información de los contribuyentes que invierten en el extranjero, no basta para determinar que los contribuyentes que invierten en España y los que invierten en el extranjero deban responder a un trato diferente y no comparable.

- Para que una medida fiscal, adoptada por causa del interés general, sea aceptada debe ser correspondiente con el principio de proporcionalidad, en el sentido de que ha de ser idónea para la realización del objetivo que con ella se persigue, no debiendo ir

más allá de lo necesario para alcanzarlo¹⁶. Existiendo medios suficientes para alcanzar la información pretendida a través de la declaración de bienes y derechos en el extranjero, dado que la Administración tributaria puede acudir al intercambio de información con otros países, contando además con el mecanismo de la transparencia fiscal internacional, la medida adoptada se antoja desproporcionada en relación con el objeto de información perseguido.

- Por último, la Comisión Europea entiende que el establecimiento de una multa señalada en el tipo del 150 por 100 vinculada a la no declaración de bienes y derechos en el extranjero es desproporcionada y muy superior a los recargos que aplica España en su régimen sancionador interno cuando declaraciones similares se presentan por los contribuyentes fuera de plazo y de manera espontánea.
- El carácter sancionador de la medida se acentúa, al presumir la ley que los bienes no declarados situados en el extranjero y que se ponen de manifiesto en un momento dado, constituyen una ganancia patrimonial no justificada imputable al ejercicio en que se pusieron de manifiesto. Y todo ello, por no haber incluido en plazo la declaración de dichos bienes y derechos.

Poco cabe señalar para acreditar lo desproporcionado de la medida establecida en lo que hemos convenido en denominar el Modelo 720 y su regulación. El de proporcionalidad es un principio de arraigo en el Derecho europeo —nuestro derecho interno, en materia tributaria, lo cita en el art. 3.2 LGT— que se mide atendiendo a la adecuación de la medida que se adopta, su necesidad, y su proporcionalidad entendida en sentido estricto, esto es, sobre si no sería posible haber articulado otra medida que cumpliera con la mismas finalidad que la adoptada.

Pues bien, si las disposiciones de la Ley 7/2012 se sujetan a al test de proporcionalidad, es evidente que no resiste ninguna de sus premisas, en cuanto la medida no se antoja necesaria en el sentido de adopción inevitable, tampoco parece adecuada en exceso con la finalidad que con ella se pretende, e igualmente resulta ser despropor-

¹⁶ Ver STJUE en asunto C-18/15, *Brisal*, apartado 39.

cionada porque la información de los bienes habidos en el extranjero por los residentes en España se puede obtener por cualquier otro requerimiento individualizado sin necesidad de pasmarlo en norma de aplicación general.

4.1. Los casos que confirman la desproporción de la medida

Un simple repaso a los casos más llamativos en que los que el incumplimiento de las exigencias del modelo 720 ha acarreado medidas sancionadoras a los contribuyentes, pone de manifiesto lo desproporcionada de su regulación:

Se trata, por ejemplo, de aquel contribuyente que en 2013 presentó voluntariamente el modelo 720 en el que aseguraba poseer 98.168 euros en una cuenta bancaria abierta en Italia. La inspección tributaria detectó que a finales de 2012, cuando la cuenta contaba con 46.000 euros, se registró una transferencia de 6.000 euros más, que dejó el saldo en 52.000 euros a cierre del año. La Administración tributaria consideró que se había presentado la declaración de bienes en el extranjero fuera de plazo, al entender que debía haber informado de la existencia de esos bienes en el año 2012. Como la normativa relativa a dicha declaración obliga a hacerlo si se superan los 50.000 euros, la multa impuesta fue cuantificada en 52.417€.

El Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León anuló la sanción, resultando ser éste el caso empleado por el despacho de abogados que denunció ante la Comisión Europea la desigualdad de trato que encierra esta medida fiscal, con el resultado del informe evacuado al que se ha hecho referencia y la denuncia del Reino de España ante el TJUE.

Un segundo caso, lo hallamos en el asunto conocido como “el taxista de Granada” por tratarse de un contribuyente residente en esa ciudad y dedicado a ese ramo. El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) anuló la multa del 150% impuesta al contribuyente por posesión de bienes en el exterior (modelo 720). Este contribuyente declaró que tenía 340.000 euros en Suiza pero lo hizo fuera de plazo. La Agencia Tributaria le exigió 188.000 euros de cuota de IRPF por rentas no declaradas. Además, al aplicarle la multa del 150%, le reclamó otros 254.000 euros. En total, le pedía 442.000 euros, sanción

que el TEAR anuló, aunque considerando que la Agencia Tributaria no había acreditado la culpabilidad del contribuyente.

Un tercer caso fue planteado ante el TEAR de Madrid, y se trata de un contribuyente que tenía 200.000€ en diversas cuentas y fondos de inversión en el extranjero, donadas por su padre años atrás. Presentó el modelo 720 y la Agencia Tributaria le aplicó tres sanciones: 78.000€ por ganancias patrimoniales injustificadas, sanción del 150% sobre esa cuota del IRPF no pagada (98.000€), además de la sanción por incumplimiento del deber formal de declarar. Dado que cada dato no declarado supone 5.000€ de multa, la sanción final superó los 300.000€, a todas luces desproporcionada por las razones que se han expuesto más arriba, y que esperamos que sea ésta la resolución dada al asunto por el órgano económico-administrativo de Madrid.

Los Tribunales Superiores de Justicia, a través de sus Salas de lo Contencioso-Administrativo, están fallando tanto a favor como en contra de los contribuyentes en el caso de las multas por declaraciones con el modelo 720 de bienes y derechos en el extranjero.

En uno de los casos, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura desestimó el recurso de un contribuyente al que la Agencia Tributaria sancionó con 5.800€ por presentar fuera de plazo la declaración, relativa al ejercicio 2012. Su abogado argumentó, entre otras cosas, que la sanción vulnera la normativa comunitaria, que es desproporcionada y que no existe el elemento de culpabilidad.

Este contribuyente presentó una declaración de 359.476€ sobre 29 acciones y valores en Suiza. *“A la vista de dicho importe y de la sanción impuesta, no se aprecia que haya desproporcionalidad”*, afirma el fallo del Tribunal Superior que consideró, además, que las acciones correspondían a entidades situadas en Luxemburgo e Irlanda, *“lo que denota que el actor tiene ciertos conocimientos económicos que no se corresponden con los de un ciudadano medio”*. El fallo suma a esa consideración la existencia de *“las campañas llevadas a cabo por la Agencia Tributaria en relación al modelo 720”*, que demostrarían que el contribuyente dispone de asesoramiento fiscal. Lo así resuelto, no puede ser más lamentable desde el punto de vista de la fundamentación de la culpabilidad de la conducta que se sanciona, sino además por la negativa de enjuiciar el caso al trasluz de la jurisprudencia del

TJUE en punto a los principios de igualdad y proporcionalidad en la sanción de conductas infractoras.

Recientemente otros Tribunales Superiores, como por ejemplo el de Cataluña, han anulado sanciones de la Agencia Tributaria. Así, consideró que la Agencia Tributaria no motivó suficientemente la culpabilidad de una contribuyente y que existiendo un dictamen de la Comisión Europea que considera las sanciones desproporcionadas, no se puede limitar a decir que ellos aplican la normativa vigente. Por ello estimó su recurso y anuló la multa impuesta por presentar el modelo 720 una vez transcurridos más de dos años después de haber nacido el deber de hacerlo.

Otros casos más, pasamos a recogerlos del siguiente modo:

Un cliente tenía 200.000€ en diversas cuentas en el extranjero. Ese dinero ni siquiera se lo había llevado él. Eran unas cuentas que le había donado su padre hace muchísimos años. En su momento, se le pasó presentar el modelo 720, como a muchas otras personas. Hay que recordar que esa obligación nace en octubre de 2012 y en abril de 2013 ya había que tener presentada la declaración. Para personas con muchas cuentas y bienes de muchos años atrás, no era tan fácil reunir los datos de las cuentas y demostrar de dónde había salido ese dinero. Y desde cuándo lo tenían. La Agencia Tributaria ha considerado:

- En primer lugar, a pesar de que el origen de esas cuentas proviene de años atrás, al imputarse al ejercicio en que se declaran, no es posible alegar su prescripción. Se entiende que son ganancias patrimoniales injustificadas generadas en el ejercicio en que se afloran y, por lo tanto, hay que imputarlas en el IRPF en el período impositivo de su declaración. En este caso, la deuda exigida alcanza por encima de los 78.000€.
- En segundo lugar, por no haberlo declarado, Hacienda impone una sanción del 150% sobre esa cuota del IRPF no pagada. Por lo tanto, 98.000€ más de multa.
- Y por último, se instruye procedimiento sancionador por incumplimiento de deberes formales, conforme a la cual, cada dato no declarado supone la imposición de una multa de 5.000€. Una cuenta corriente se estima que son 5 datos y una acción dos datos (y si uno tiene una cartera con acciones de 20 empresas diferentes, son 40 datos). Y ello, para cada uno de los

4 ejercicios (los ejercicios no prescritos a efectos fiscales). Por lo que en este caso, estamos considerando una sanción formal superior a 300.000€.

- En total, este contribuyente se tiene que enfrentar a unas multas y consecuencias económicas superiores a los 500.000€ por una cantidad no declarada de 200.000€.

En otro caso, se trata de un contribuyente con cuentas en Andorra. Tenía 450.000€ en diversas cuentas bancarias con antigüedad superior a los 4 años.

Como quiera que este contribuyente era titular de diversas cuentas, valores, etc. la multa impuesta ha ascendido a más de 3,9 millones€, de los que 3,3 millones lo son por incumplimiento de deberes formales, a razón de 5.000€.

El siguiente caso puede resultar más llamativo que los anteriores. Se trata de una contribuyente que tenía unos 180.000€ en Luxemburgo. Aunque de forma extemporánea, cumplió del deber de declarar todo de forma voluntaria.

Sin embargo, como la declaración se presentó fuera de plazo y, además de las cuentas de las que dio información, la Administración tributaria descubrió otras tres más que no utilizaba para nada y había omitido declarar, cuentas que arrojaban un saldo de cero euros (dos de ellas) y 2,9 euros, la tercera, se le determina una sanción de más de más de 75.000€ euros por “haber ocultado” esas tres cuentas en las que no tiene ni tres euros.

Un último caso a considerar es el del contribuyente que posee 178.000€ en dos cuentas en el extranjero. Este dinero le llega procedente de una herencia por la que prácticamente no tenía que tributar en España. Como se acredita que ese dinero procede de herencia (sujeta al Impuesto de Sucesiones) la Inspección de Hacienda decide no aplicar el artículo 39.2 de Ley del IRPF y no considera ese dinero ganancia en IRPF (porque el artículo 6.4 de la Ley IRPF establece que lo sujeto a Impuesto Sucesiones no está sujeto a IRPF).

Por lo tanto, no tenía que pagar IRPF ni tampoco la sanción del 150% por la multa. Sin embargo, la Administración tributaria entiende que ha incurrido en el incumplimiento de los deberes formales que lleva aparejados el modelo 720 y dado que se trata de dos cuentas, con 5 datos omitidos en cada una y 5.000€ de sanción por cada da-

to, se le impone una multa de 50.000€ haber dejado de declarar una herencia de 178.000€ que, además, en España apenas debería pagar impuestos.

4.2. *La desproporción*

Como decía, pocos esfuerzos en el razonamiento caben desarrollar para concluir que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los arts. 21, 45, 49, 56 y 63 del TFUE y los arts. 28, 31, 36, y 40 del Acuerdo sobre el EEE.

El de proporcionalidad es un principio no positivizado y de contenido difuso a pesar de que se haga alusión al mismo en el art. 2.2 LGT, pero poca profundidad para su análisis y aplicación es posible realizar, cuando en casos tan llamativos como los que se acaban de exponer se pone en evidencia la falta de proporción en sus consecuencias jurídicas de una medida que trata de conminar a los residentes en España a que declaren sus bienes y rentas sitos en el extranjero, prescindiendo del régimen de prescripción tributaria dispuesto en los arts. 66 y ss. LGT, y estableciendo un régimen sancionador tan severo como el que se acaba de describir a través de los ejemplos reseñados.

En relación con el criterio de la proporcionalidad se afirma que, partiendo de la legitimidad de los fines atendidos por la norma, medida o actuación denunciada, lo que se debe analizar es su utilidad, esto es, su idoneidad para alcanzar el fin pretendido; su necesidad, en el sentido de no poder pensar en otra alternativa que resulte igualmente eficaz y menos problemática con los objetivos propuestos con la medida escogida; y, por fin, su “proporcionalidad” entendida en sentido estricto, es decir, atendido a su grado de injerencia en un ámbito protegido así como el carácter y alcance del sacrificio que impone sobre los derechos o intereses afectados (STC 55/1996 FJ 5).

Estoy convencido de que las disposiciones que rodean al cumplimiento del Modelo 720 no resisten ninguno de los juicios preestablecidos para determinar la concurrencia de la desproporcionalidad de la medida adoptada.

BIBLIOGRAFÍA

- BÁEZ MORENO, A. “El negro futuro de la lista negra de paraísos fiscales”, *Contabilidad y Tributación. Centro de Estudios Financieros*, n° 439, 2019.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. “Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a personas físicas”. *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento*, n° 29, 2010.
- GARCÍA-TORRES, M. J. “Medidas defensivas en el Impuesto sobre Sociedades: Valoración y motivos económicos válidos”, Capítulo 8 de esta obra.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. “Medidas defensivas generales para luchar contra el fraude y la elusión fiscal. Obligaciones de información tributaria. Un intento infructuoso de la cuadratura del círculo”. Capítulo XI de esta obra
- LÓPEZ TELLO, J.: “El nuevo impuesto español tipo *exit tax* sobre acciones y participaciones”. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n° 41, 2015.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Medidas defensivas en el IRPF previstas para el cambio de residencia”, Capítulo VI de esta obra
- MARTOS GARCÍA, J. J. “*Exit tax* y *trailing tax* en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal” *Centro de Estudios Financieros*, n° 423, 2018.
- MARTOS GARCÍA, J. J. “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”. *Quincena fiscal*, n° 3, 2017.
- RIBES RIBES, A. *Los impuestos de salida*, Tirant lo Blanch, 2014.

PARTE TERCERA

**PARAÍOS FISCALES Y
DE JURISDICCIONES NO
COOPERATIVAS EN EL
DERECHO COMPARADO**

Capítulo XIII

Estados con fiscalidad privilegiada y Estados o territorios no cooperativos en Francia¹

BRUNO TRESCHER

Universidad de Estrasburgo

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA NOCIÓN DE ESTADO CON FISCALIDAD PRIVILEGIADA: EL PARAÍSO FISCAL “A LA FRANCESA”. 3. DISPOSICIONES PARA COMBATIR LA OPTIMIZACIÓN FISCAL DE LAS EMPRESAS. 3.1. Presunción del carácter ficticio de toda remuneración pagada en un Estado con fiscalidad privilegiada (art. 238 A del CGI). 3.2. Imposición de los resultados de una filial establecida en un Estado con un régimen fiscal privilegiado (art. 209 B del CGI). 3.3. Disposición francesa contra las transferencias de beneficios. 3.3.1. Consagración de una presunción de transferencia de beneficios en el art. 57 del CGI. 3.3.2. El refuerzo constante de la obligación por parte de las empresas de aportar documentación. 4. DISPOSICIONES PARA COMBATIR LA OPTIMIZACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 4.1. Mecanismo antielusión en caso de participaciones en entidades extranjeras con un tratamiento fiscal privilegiado (art. 123.bis del CGI). 4.2. Imposición de las sociedades de artistas (art. 155 A del CGI). 4.3. Imposición a tanto alzado de los no residentes que disponen de vivienda en Francia (art. 164 C del CGI). 4.4. El *exit tax* “made in France” (art. 167.bis CGI). 4.5. Imposición del 3% sobre el valor de los bienes inmuebles poseídos en Francia a través de entidades jurídicas establecidas en jurisdicciones opacas (arts. 990 D a G del CGI). 5. ESTADOS O TERRITORIOS NO COOPERATIVOS. 5.1. Concepto. 5.2. Consecuencias.

1. INTRODUCCIÓN

Aunque omnipresente en los debates políticos, económicos, jurídicos y fiscales, el término “paraíso fiscal” presenta la sorprendente paradoja de estar totalmente ausente del Código general de Impuestos

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España.

francés (CGI)² y del Libro de Procedimientos Tributarios (LPT)³. No se trata ciertamente de una omisión, habida cuenta del impresionante arsenal con el que se ha dotado el Estado francés para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, pero pone de manifiesto la dificultad del legislador y, de manera más general, del jurista, para definir este concepto de *paraíso fiscal*.

En el imaginario colectivo, un paraíso fiscal es un microestado, con un clima generalmente tropical, en el que no sólo la imposición tiene tipos muy bajos o incluso nulos, sino que, además, se beneficia de una benévola opacidad gracias a un importante secreto bancario, a una legislación extremadamente liberal que facilita la creación de sociedades-pantalla y a la ausencia de un tratado fiscal bilateral sobre el intercambio de información. Pero la realidad ha sido muy diferente porque, paralelamente a estas caricaturas de los paraísos fiscales⁴, había Estados aparentemente “respetables” cuya legislación establecía mecanismos de optimización fiscal tan desarrollados que debían considerarse como verdaderos paraísos fiscales; Suiza, Luxemburgo, Irlanda, los Países Bajos o incluso algunos Estados de EEUU, especialmente Delaware, son buen ejemplo de ello.

Los paraísos fiscales son, por tanto, una realidad proteiforme, lo que dificulta su definición a priori y de forma unitaria. Por eso, para luchar contra este fenómeno, el legislador francés ha desarrollado dos conceptos diferentes que teóricamente permiten incluir todos los paraísos fiscales, independientemente de su apariencia.

El CGI contempló el concepto de *Estado con fiscalidad privilegiada* por primera vez en su art. 238-A; y más recientemente incorporó la noción de *Estado o territorio no cooperativo* (ETNC)⁵ en el art. 238 0-A, a la que, siguiendo la práctica OCDE, ha acompañado de una lista, técnica que no había utilizado para la noción de Estado fiscal privilegiado.

² Code Général des Impôts, en adelante CGI.

³ Livre des procédures fiscales, en adelante LPT.

⁴ Por ejemplo, para el Caribe: Antigua, Anguila, Montserrat, Santa Lucía, Islas Caimán, Islas Vírgenes, Islas Turcas y Caicos, Bermudas, San Vicente y las Antillas Neerlandesas. En cuanto a Europa, cabe mencionar las Islas del Canal (Jersey y Guernsey), Liechtenstein, Mónaco, San Marino.

⁵ État ou Territoire Non Coopératif, en adelante ETNC.

2. LA NOCIÓN DE ESTADO CON FISCALIDAD PRIVILEGIADA: EL PARAÍSO FISCAL “A LA FRANCESA”

Según el art. 238 A del CGI, se consideraba que una persona está sujeta a un régimen fiscal privilegiado si, en el Estado en el que está domiciliada, no está gravada o lo está por unos impuestos sobre los beneficios o la renta significativamente inferiores a los de Francia. Históricamente, según la interpretación de la Administración, se trataba de Estados cuyos impuestos eran inferiores en al menos un tercio a los impuestos franceses. Sin embargo, la Ley de Presupuestos del Estado francés para 2005 modificó este criterio, poco claro y dejado a la discrecionalidad de la Administración, lo que llevó a considerar a algunos de los principales Estados socios de Francia como Estados con fiscalidad privilegiada.

Así, la expresión “impuestos sobre los beneficios o las rentas significativamente inferiores a los de Francia” se sustituyó por la siguiente: “impuestos sobre los beneficios o las rentas cuyo importe sea inferior a la mitad del impuesto sobre los beneficios o las rentas que habrían debido pagar con arreglo al Derecho común en Francia, si hubieran estado domiciliados o establecidos en dicho país”. En otras palabras, se pasó a considerar que la estructura extranjera es un régimen fiscal privilegiado cuando está sujeta a un impuesto inferior en más de la mitad al que se debería haber pagado en Francia con arreglo al Derecho común.

El art. 32 de la Ley N° 2018-898, de 23 de octubre de 2018, relativa a la lucha contra el fraude, estableció la aplicación, a partir del 1 de enero de 2020, de la calificación de *Estado o territorio con fiscalidad privilegiada* cuando el tipo del impuesto sobre los beneficios o la renta sea inferior en un 40% o más, al tipo aplicable en Francia.

De la redacción del art. 238-A se desprende que Francia no utiliza el mecanismo de las listas. El texto deja que sea la Administración la que determine, caso por caso, qué regímenes fiscales deben considerarse privilegiados. Según una jurisprudencia reiterada del *Conseil d'Etat* (CE)⁶, este carácter privilegiado del régimen fiscal extranjero

⁶ *Conseil d'Etat*, en adelante CE, es la institución equivalente, en el Estado francés, al Tribunal Supremo en el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa

debe apreciarse *in concreto*, porque la Administración, “al invocar las disposiciones antes citadas del art. 238-A del CGI [...] debe justificar que el beneficiario de las cantidades pagadas está sujeto fuera de Francia a un *régimen fiscal privilegiado*”. Por ello, debe tener especialmente en cuenta las pruebas presentadas por las partes.

Así pues, no es posible atender únicamente las características generales del sistema fiscal del país extranjero para considerarlo como paraíso fiscal; por ejemplo, la Administración, que se limita a argumentar que en Dinamarca el tipo del impuesto de sociedades sería del 37% (frente al 50% en Francia), no justifica con ello que el contribuyente esté sujeto a un *régimen fiscal privilegiado*⁷. La decisión de 2 de abril de 2003, *Sociedad de Artistas que Pintan con la Boca y el Pie*⁸, ilustra el planteamiento. En ella se recuerda que la Administración, que invoca el art. 238-A del CGI para denegar la deducibilidad de los cánones pagados por una sociedad sujeta al impuesto de sociedades en Francia a una asociación con sede en Liechtenstein, debe actuar comparando la fiscalidad aplicable a esta asociación en Francia y la aplicable en Liechtenstein. En aquel caso, la asociación, que en el Principado sólo está sujeta a un impuesto anual del 0,1% sobre el importe de su capital, debido a su carácter no lucrativo, sería considerada, según la legislación y la jurisprudencia francesas, como una organización con ánimo de lucro y, por tanto, estaría sujeta al impuesto de sociedades: se trataba, por tanto, de un régimen fiscal privilegiado.

Esta visión del *estado fiscalmente privilegiado* (similar a otras vigentes en algunos de los países socios de Francia)⁹ plantea a veces la cuestión de su compatibilidad con los compromisos internacionales. En relación a los Tratados bilaterales, el problema no se plantea

española. Pese a que la traducción literal puede inducirnos a error, no debemos confundirlo con el de Consejo de Estado español.

Vid. TIXIER, G. y LAMULLE, T. “CE 9° y 7° ss-secc., 16 dic. 1987, n° 55790, SA Allibert Exploitation”, *Droit fiscal*, 1988, n° 24, com. 1142.

⁷ Vid. MARTIN, P., “CE, 9° y 8° ss-sec. 25 de enero de 1989, No. 49847, Sociedad *Hempel Peintures Marine France*”, *Droit fiscal*, 1989, N° 20-21, com. 1000.

⁸ Vid. COLLIN, P., “CE, 8° y 3° sub-sec., 2 abr. 2003, n° 237751, *Société d’Edition des Artistes Peignant de la Bouche et du Pied* (APBP): *Droit fiscal*, 2005, n° 48, com. 776”.

⁹ Art. 54 del Código belga del Impuesto sobre la Renta; o legislación del Reino Unido sobre sociedades extranjeras controladas, en particular.

en la práctica, probablemente porque los regímenes encausados están situados en paraísos fiscales auténticos, que no están vinculados a Francia por un Convenio.

Por otra parte, la situación es más delicada con respecto a los socios de la Unión. Aunque pueda plantear dudas sobre el respeto de las libertades garantizadas por el TFUE, este artículo parece, no obstante, eurocompatible. De hecho, está motivado exclusivamente por imperiosas razones de interés general en la lucha contra el fraude, y parece perfectamente proporcionado en relación con este objetivo. Bien es cierto que el Tribunal de Justicia ha condenado una disposición belga comparable, pero es precisamente porque el criterio para evaluar la naturaleza privilegiada del régimen extranjero era demasiado general en su formulación: “un régimen fiscal significativamente más ventajoso que aquel al que están sujetas estas rentas en Bélgica¹⁰”, lo cual conlleva una connotación de arbitrariedad y deja a la Administración, y luego al juez, demasiada discrecionalidad.

3. DISPOSICIONES PARA COMBATIR LA OPTIMIZACIÓN FISCAL DE LAS EMPRESAS

Si bien, en materia de fiscalidad de sociedades, Francia es fiel al principio de territorialidad y rechaza gravar la renta mundial, no duda en introducir derogaciones ocasionalmente para luchar contra el fraude y la evasión fiscal. 3 medidas ilustran este deseo¹¹.

¹⁰ TJUE 5 de julio de 2012, Asunto C-318/10, *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA*.

¹¹ A ello hay que añadir la disposición resultante del art. 238.bis-0 I del CGI, que trata de la situación en la que una empresa francesa transfiere activos fuera de Francia y los entrega temporalmente a una entidad extranjera, siendo esta última la encargada de gestionarlos. En la medida en que el contribuyente francés conserve la propiedad de estos activos, deberá declarar y someter al impuesto francés los resultados generados por esta inversión. Además de ámbito de aplicación general, el régimen previsto por la ley se utiliza en materia financiera para el tratamiento de ciertos productos específicos o para la disolución de ciertos préstamos.

3.1. *Presunción del carácter ficticio de toda remuneración pagada en un Estado con fiscalidad privilegiada (art. 238 A del CGI)*

Basándose en una presunción de falsedad, el art. 238 A del CGI introduce un mecanismo de incorporación al resultado de la empresa gravable en Francia de todos los flujos financieros que ha pagado en un Estado en el que éstos están sujetos a un “régimen fiscal privilegiado”.

Entre las diversas medidas para combatir el fraude y la evasión fiscal, el art. 238 A es probablemente una de las más ambiciosas. De hecho, afecta tanto a personas jurídicas como a personas físicas. Además, no importa la calificación que se dé a estos flujos: ya se trate de intereses, cánones por la venta o la concesión de licencias de explotación, patentes, marcas o procedimientos; ya se trate de remuneración de servicios (financieros, contables, jurídicos, fiscales, informáticos, etc.), se sospecha que todos estos flujos financieros son los vectores de una reducción artificial de la base imponible en Francia.

Para defenderse de tal presunción, el contribuyente francés deberá aportar una doble prueba: por un lado, demostrar “que los gastos corresponden a operaciones reales”, es decir, que tienen una contrapartida material real, en forma de un servicio efectivamente prestado; y por otro lado, “que no son anormales ni exagerados”, lo que implica que el precio facturado y deducido del resultado de la empresa deudora corresponde a un precio de mercado y no a una transferencia disfrazada de fondos a un paraíso fiscal.

La presunción se refuerza cuando el flujo es hacia un “Estado o territorio no cooperativo”. En efecto, en estos casos la deducibilidad queda excluida, a menos que el contribuyente francés demuestre no sólo la realidad de las operaciones efectuadas y la normalidad de los gastos correspondientes, sino también que “las operaciones a las que corresponden los gastos tienen principalmente un objeto y un efecto distinto de permitir la localización de esos gastos en un Estado o territorio no cooperante”. En otras palabras, corresponde al contribuyente justificar la ausencia de cualquier abuso de derecho por su parte.

3.2. *Imposición de los resultados de una filial establecida en un Estado con un régimen fiscal privilegiado (art. 209 B del CGI)*

El art. 209 B del CGI tiene como objetivo disuadir a las empresas francesas de ubicar sus beneficios en entidades extranjeras establecidas en Estados que realizan prácticas de paraísos fiscales.

La ley se dirige aquí a un contribuyente francés sujeto al impuesto de sociedades que explota una sucursal fuera de Francia o que posee, directa o indirectamente, más del 50% de las acciones de una filial establecida en el exterior y que se beneficia de este régimen privilegiado. En este caso, y por derogación del principio de territorialidad, los beneficios de la empresa extranjera son imposables en Francia bajo presunción de evasión fiscal. En consecuencia, la entidad situada en el extranjero es un negocio (establecimiento o sucursal) y sus resultados se gravan como beneficios de la entidad jurídica establecida en Francia; o bien es una entidad jurídica (filial) y sus beneficios, en este caso, se considera que constituyen una renta del capital mobiliario para la empresa sujeta al impuesto de sociedades francés, en proporción a las acciones, participaciones o derechos financieros que posee.

Con el fin de respetar el Derecho de la UE y, en particular, la libertad de establecimiento, el art. 209 B no se aplica a los beneficios de los establecimientos en otro Estado de la UE, a menos que el establecimiento de la entidad en este otro Estado miembro pueda considerarse como un montaje artificial con el fin de eludir la legislación fiscal francesa. La ley invierte aquí la carga de la prueba, porque la presunción del art. 209 B sólo se aplica si la Administración demuestra, en primer lugar, la existencia de un régimen fiscal privilegiado y, en segundo lugar, la intención de realizar un montaje artificial destinado a eludir la legislación francesa.

Por el contrario, cuando el establecimiento se ubica fuera de la UE, la presunción de evasión fiscal se aplica plenamente, pero admite prueba en contrario, sobre todo porque el *Conseil d'Etat* (CE, en adelante)¹² sigue una interpretación que tiene en cuenta la posi-

¹² El *Conseil d'Etat*, institución en este caso equivalente al Tribunal Supremo español en el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa. Por tanto, no

ción del *Conseil Constitutionnel* (CC, en adelante)¹³, que prohíbe cualquier presunción irrefutable¹⁴. Por consiguiente, considera que la redacción actual del artículo impide su aplicación cuando el establecimiento o la filial en un país con un régimen fiscal preferente “no tenga como objetivo principal, para la sociedad matriz, evitar el impuesto francés”¹⁵.

Sin embargo, el contribuyente francés puede evitar la presunción estableciendo que las operaciones de la estructura creada fuera de Francia “no dan lugar, en primer lugar, a la localización de los beneficios en un Estado o territorio en el que está sujeta a un régimen fiscal preferente”. El art. 209 B precisa que “esta condición se considera cumplida en particular cuando el establecimiento o la persona jurídica establecida o constituida fuera de Francia ejerce principalmente una actividad industrial o comercial efectiva en el territorio del Estado de su establecimiento o de su sede social”.

Si el art. 209 B del Código es conforme a la Constitución francesa, dado que el CE se ha negado a transmitir una QPC —cuestión de inconstitucionalidad— al respecto¹⁶ (sin perjuicio del cumplimiento de la prohibición de toda presunción irrefutable¹⁷), se plantea, en cambio, la cuestión de su compatibilidad con los Tratados internacionales. A la luz de los Tratados bilaterales para evitar la doble imposi-

confundir con el Consejo de Estado español, pese a compartir denominación.

¹³ El *Conseil Constitutionnel*, es una institución en el Derecho francés análoga al Tribunal Constitucional en España.

¹⁴ KOURALEVA-CAZALS, P., “CC, 20 enero. 2015, n° 2014-437 QPC, Association Française des Entreprises Privées”, *Droit fiscal*, 2015/12, com. 223; *RJF* 2015/4, n° 346.

¹⁵ Véase el comentario de la resolución del CE, 2 feb. 2012, *Stad Sonepar*, n° 351600, en la Revista *Droit fiscal*, 2012/10, com. 180; COLLIN, P., *BDCF* 2012/5, n° 63. Véase también, BOKDAM-TOGNETTI E. y AUSTRY, S. “CE, 3 dic. 2015, n° 372522 et 372733 (2 esp.), BNP Paribas, *Droit fiscal*, 2016/21, com. 342”.

¹⁶ QPC responde al acrónimo de “*Question Prioritaire de Constitutionnalité*” figura similar a la cuestión de inconstitucionalidad en el Derecho español. CE, 2 feb. 2012, *Sté Sonepar*, n° 351600, *Droit fiscal*, 2012/10, com. 180; COLLIN, P. *BDCF* 2012/5, n° 63.

¹⁷ *Vid.* KOURALEVA-CAZALS, P., *Conseil Constitutionnel*, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, “Association Française des Entreprises Privées”, *Droit fiscal*, 2015/12, com. 223; sobre la misma resolución, en *RJF* 2015/4, n° 346.

ción, este mecanismo no es compatible, en la medida en que introduce un segundo gravamen sobre los beneficios, decidido unilateralmente por Francia y en contra del objetivo que persiguen estos Convenios.

Las condenas de los Tribunales tributarios al enfoque de la Administración que se basaba en este artículo llevaron lógicamente a su revisión en 2005 y luego en 2012. Además, Francia ha obtenido de sus principales socios la inclusión del reconocimiento de este artículo en el Tratado que los vincula¹⁸. En estas condiciones, el debate sobre su convencionalidad permanece abierto sólo parcialmente.

3.3. Disposición francesa contra las transferencias de beneficios

El tercer mecanismo concierne a todas las empresas y es el instrumento francés de represión contra los precios de transferencia.

3.3.1. Consagración de una presunción de transferencia de beneficios en el art. 57 del CGI

Paralelamente al art. 9 del Modelo Convenio de la OCDE relativo a las empresas asociadas o vinculadas, el art. 57 del CGI tiene como objetivo combatir la práctica desarrollada por las empresas dependientes (tanto jurídica como económicamente), que se aplican mutuamente precios de compraventa de bienes o servicios que no tienen nada que ver con los precios de un mercado plenamente competitivo, con el fin de reubicar los beneficios de una empresa francesa en una estructura establecida en un Estado con menor fiscalidad, o incluso, en un paraíso fiscal.

Esta transferencia se realiza mediante transacciones parcialmente artificiales:

- Por un lado, la empresa francesa por empobrecer adquiere suministros y productos, a precios más altos que los del mercado, a empresas del mismo grupo pero mejor establecidas a efectos fiscales.

¹⁸ Es el caso de los Convenios entre Francia y España (art. 16a del Protocolo adjunto al convenio del 2 de julio 1997), y con Estados Unidos (art. 24, 1e) iii).

- Por otra parte, y simétricamente, vende sus propios productos a precios inferiores a los del mercado de libre competencia, a otras entidades vinculadas que están sometidas a un régimen fiscal más indulgente.
- Por último, la sociedad matriz u otras estructuras del grupo pueden cobrarle una serie de regalías a un precio elevado por diversos servicios, como la utilización de marcas comerciales, licencias de patentes, honorarios de gestión de tesorería, la puesta a disposición de personal, intereses de préstamos concedidos por el banco del grupo, estudios de mercado, asesorías fiscales, etc.

Francia se preocupó precozmente de los peligros de este fenómeno, ya que el art. 57 del CGI se remonta a una ley del 31 de mayo de 1933 que ya preveía que “para determinar el impuesto sobre la renta adeudado por las sociedades que dependen o tienen el control de sociedades situadas fuera de Francia, los beneficios transferidos indirectamente a estas últimas, ya sea mediante el aumento o la disminución del precio de compra o de venta o por cualquier otro medio, se incorporarán a los resultados que figuran en las cuentas...”. Por lo tanto, este artículo se basa en una presunción de transferencia, pero ésta presupone a su vez que la Administración proporciona dos pruebas previas:

En primer lugar, la Administración debe establecer la existencia de vínculos de dependencia *de jure* o *de facto* entre la empresa francesa y las empresas extranjeras; y, en segundo lugar, la concesión de ventajas anormales a estas empresas bajo esta forma. Sin embargo, el apartado 2 del art. 57 dispone, desde 1982, que la dependencia se establece cuando la empresa extranjera vinculada se establece en un Estado con un régimen fiscal privilegiado, en el sentido del art. 238-A del CGI; y lo mismo se aplica a las empresas establecidas o constituidas en un ETNC.

A continuación, la Administración debe demostrar la concesión de ventajas anormales por parte de la empresa francesa a las entidades con las que está vinculada, ya se trate de precios demasiado altos para las compras o demasiado bajos para las ventas.

Una vez que estos dos elementos son establecidos por la Administración, aparece la presunción de que el contribuyente ha

transferido beneficios, y aquellos transferidos indirectamente al extranjero se añaden a los resultados de la empresa francesa. Sin embargo, ésta puede evitar esta medida, porque le es posible invertir la presunción, demostrando que las ventajas aparentemente anormales son en realidad regulares, justificadas por la existencia de contrapartidas adecuadas o por las necesidades de la explotación.

3.3.2. El refuerzo constante de la obligación por parte de las empresas de aportar documentación

Si bien el art. 57 del CGI facilita la labor de la Administración al crear esta presunción de transferencia de beneficios, mantiene en gran medida la carga de la prueba en contra de la Administración. Sin embargo, la legislación también obliga al contribuyente a cooperar activamente. En este sentido, con el fin de ayudar a la Administración, el legislador francés ha introducido el art. L 13-B en LPT para que en el marco del procedimiento de comprobación de la contabilidad de la empresa, el órgano administrativo pueda solicitar tanta información y documentos como sean necesarios cuando tenga elementos suficientes para presumir una transferencia indirecta de beneficios. A saber, por una parte, la naturaleza de las relaciones entre dicha empresa y una o varias empresas que operan fuera de Francia y, por otra parte, el método de determinación de los precios de las operaciones de carácter industrial, comercial o financiero que realiza con dichas empresas en comparación con las que realiza con las empresas presuntamente independientes. Si la empresa no cumple con esta solicitud, la Administración está autorizada a evaluar el importe de la transferencia de beneficios sobre la base de toda la información de que dispone.

Por otra parte, con el fin de consolidar la eficacia de la lucha contra los precios de transferencia, el legislador ha reforzado constantemente, desde hace unos veinte años, la obligación documental de las empresas. Esta obligación es ahora especialmente importante y ha aumentado considerablemente a partir del 1 de enero de 2010. Así, en virtud del art. L 13 AA, las personas jurídicas establecidas en Francia cuyo volumen de negocios anual antes de impuestos o cuyo balance total supere los 400 millones de euros, o las que posean más del 50% del capital de una persona jurídica que cumpla esta condición, o que sean propiedad en más del 50% de dicha entidad, o que pertenezcan

a un grupo fiscal integrado, del que al menos una entidad cumpla una de las primeras condiciones, deberán conservar la documentación que justifique la política de precios de transferencia. Esta documentación que ahora se exige a las grandes empresas incluye, en particular, información general sobre el grupo de empresas asociadas (es decir, una descripción general de los negocios realizados, una descripción general de las estructuras jurídicas y operativas del grupo de empresas vinculadas, las funciones y los riesgos asumidos por cada una de las empresas asociadas cuando afectan a la empresa que está siendo investigada, una lista de los principales activos intangibles que se poseen, como patentes, marcas, nombres comerciales y conocimientos técnicos, y una descripción general de la política del grupo en materia de precios de transferencia¹⁹. La sanción por el incumplimiento de esta obligación se establece en el art. 1735.ter del CGI francés, que estipula que, en caso de ausencia o insuficiencia de documentación, la sanción es de al menos 10.000 euros por ejercicio fiscal comprobado, y que, teniendo en cuenta la gravedad de las infracciones, puede alcanzar el 5% de las sumas transferidas en el sentido del art. 57 del CGI francés o, si la suma es superior, el 0,5% del importe de las operaciones afectadas por los documentos que no se hayan puesto a disposición de la Administración tras el requerimiento.

La acción legislativa ha continuado con la ampliación del alcance de las obligaciones documentales. En efecto, la ley n° 2013-1117 del 6 de diciembre de 2013, codificada en el art. 23 quinquies B del CGI, introdujo una documentación llamada “aligerada”, además de la obligación de documentación “completa” reduciendo el umbral de ingresos anuales antes de impuestos a 50 millones de euros. Se trata de una declaración especial suscrita electrónicamente (en un plazo de 6 meses a partir de la fecha límite para la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias e incluyendo, en particular, la descripción del

¹⁹ En la misma perspectiva, el artículo L 13-AB refuerza estas obligaciones documentales cuando la empresa realiza transacciones con entidades ubicadas en los países a los que se refiere el artículo 238-0-A del CGI, es decir, ETNC. En estos casos, la sociedad francesa debe poder comunicar, para cada sociedad extranjera afectada, todos los documentos necesarios para las sociedades sujetas al impuesto de sociedades en Francia, incluidos los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias.

negocio, la lista de los principales activos intangibles y la ubicación de las entidades jurídicas que los poseen).

En la misma línea, se adoptó el art. 223 quinquies C del CGI, según el cual las empresas multinacionales francesas con un volumen de negocios mundial consolidado de al menos 750 millones de euros deben enviar a las autoridades fiscales una declaración, país por país, sobre las entidades del grupo y la ubicación de sus beneficios. El art. 223 quinquies C incorpora así la recomendación de la OCDE sobre la presentación de informes país por país contenida en la Acción 13 del Proyecto BEPS e incluida en la Directiva 2016/881, de 25 de mayo de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito fiscal.

4. DISPOSICIONES PARA COMBATIR LA OPTIMIZACIÓN FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En cuanto a la lucha contra los paraísos fiscales especializados en la fiscalidad de las personas físicas, el legislador francés también ha desplegado un impresionante arsenal que incluye nada menos que cinco medidas.

4.1. Mecanismo antievasión en caso de participaciones en entidades extranjeras con un tratamiento fiscal privilegiado (art. 123.bis del CGI)

Derivado de la Ley de Presupuestos Generales para el año 1999, este artículo es simétrico al art. 209 B aplicable al impuesto sobre sociedades. En efecto, prevé un mecanismo antiabuso en materia de impuesto sobre la renta que permite a la Administración gravar en Francia los rendimientos de los activos monetarios o financieros de las personas físicas sujetas al impuesto sobre la renta francés cuando se mantienen en el extranjero a través de una entidad establecida fuera de Francia y sujeta a un régimen fiscal privilegiado: no importa si estos rendimientos se distribuyen en Francia.

Este mecanismo, que constituye una excepción al principio de territorialidad y que, en la práctica, sólo ha de funcionar en ausencia de un acuerdo bilateral, presupone que se cumplen varias condiciones:

En primer lugar, la persona física sujeta al impuesto sobre la renta debe estar domiciliada en Francia, según lo dispuesto en el art. 4 A del CGI.

En segundo lugar, dicha persona física debe poseer, directa o indirectamente, al menos el 10% de las acciones, participaciones, derechos financieros o derechos de voto de la entidad extranjera. Como excepción, se presume que esta condición de participación del 10% se cumple cuando la entidad se establece en un ETNC en el sentido del art. 238-0 A del CGI.

Además, los activos o bienes de la persona jurídica deben consistir principalmente en valores, créditos, depósitos o cuentas corrientes. Este será el caso cuando éstos constituyan más del 50% de los activos o propiedades de la entidad extranjera. En tal supuesto, son todos los ingresos o beneficios de la estructura extranjera en cuestión los que entran en el ámbito de aplicación del art. 123.bis del CGI, incluso si dichos beneficios o ingresos proceden de bienes.

Por último, esta entidad debe estar ubicada en un Estado fiscalmente privilegiado o en un ETNC.

Cuando se cumplen todas estas condiciones, se considera que los beneficios de la entidad constituyen rendimientos de capital mobiliario imposables en Francia obtenidos por la persona física, en proporción a sus participación o derechos en la entidad. En efecto, estos ingresos de capital mobiliario “considerados aprehendidos” están sujetos al impuesto sobre la renta, pero sin poder beneficiarse de la deducción del 40% y, por el contrario, se incrementan en un 25% de su importe (art. 158.7 del CGI).

Originalmente, el art. 123.bis CGI no contenía ninguna cláusula de salvaguardia que permitiera a un contribuyente impugnar esta presunción casi irrefutable de evasión fiscal. Sin embargo, tras una sentencia de la Corte Administrativa de Apelación (en adelante, CAA) de Nancy²⁰,

²⁰ Véase el comentario de STEINMETZ-SCHIES, M. P., “*Cour Administrative d’Appel de Nancy*, 1 ch., 22 de agosto de 2008, *Rifaut Droit fiscal*, 2008, No. 41, com. 535”. En efecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión

que declaraba la incompatibilidad del mecanismo con la libre circulación de capitales, el legislador insertó una cláusula de salvaguardia²¹ de la que se desprende que la presunción que se establece para el contribuyente no se aplica “cuando la persona jurídica está establecida o constituida en un Estado de la UE”, a condición, sin embargo, de que esta forma de inversión no pueda “considerarse como un montaje artificial cuyo objetivo es eludir la legislación fiscal francesa”.

Sin embargo, esta reforma no ha sido suficiente para disipar todas las dudas sobre la conformidad del art. 23.bis con la Constitución francesa, sobre todo porque la excepción comunitaria que introduce plantea cuestiones en relación con el principio de igualdad ante las cargas públicas. Por ello, se pidió al CC que evaluara la conformidad de esta disposición contra los abusos con la Constitución. Se presentaron dos alegaciones principales, basadas en el desprecio del principio de igualdad.

En primer lugar, se criticó el art. 123.bis por no incluir una cláusula de salvaguardia que permitiera al contribuyente eludir la aplicación del mecanismo demostrando que la estructura establecida fuera de un Estado miembro de la UE no tenía ni el objeto ni el efecto de permitirle, a efectos de fraude fiscal, aprehender beneficios o productos en un Estado sujeto a un régimen fiscal privilegiado.

En segundo lugar, se criticó el art. 123.bis por proporcionar “en el caso de un Estado que no coopere o que no haya celebrado un acuerdo administrativo con Francia, un valor mínimo para la renta

Europea (TJUE), que ha dictaminado que una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento y de circulación de capitales sólo puede justificarse a condición de que se dirija específicamente a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea evitar el impuesto normalmente adeudado (TJUE, gr. ch., 12 de septiembre de 2006, Asunto C-196/04 *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*), el art. 123.bis, en su redacción original, sólo podía considerarse contrario al Derecho de la Unión.

²¹ Ley N° 2009-2674 del 30 de diciembre de 2009 por la que se modifica la Ley de Presupuestos para el año 2009. La denominada Ley de Presupuestos rectificativa, es una ley por la que se modifican, en el curso del ejercicio correspondiente, disposiciones de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de dicho año. Al menos, una vez cada año se vota al final del ejercicio una Ley rectificativa para autorizar movimientos de créditos o recalcular el volumen de ingresos inicialmente previstos.

imponible, calculado teóricamente sobre la base del patrimonio neto de la estructura y un tipo de interés”.

Por su decisión de 1 de marzo de 2017²², el CC declaró inconstitucional la disposición relativa a la excepción comunitaria, por considerarla contraria al principio de igualdad ante las cargas públicas, al igual que la presunción de un ingreso mínimo cuando la persona jurídica se establece en un Estado que no ha celebrado un acuerdo de asistencia administrativa con Francia. En efecto, el CC manifiesta que “la exención de la aplicación del art. 123.bis en caso de ausencia de montaje artificial destinado a eludir la legislación fiscal francesa sólo beneficia a las entidades situadas en un Estado de la UE”.

No obstante, en el caso de las entidades situadas en otro Estado, ninguna disposición legislativa similar permite al contribuyente eludir el mecanismo de lucha contra los abusos demostrando que la ubicación en ese tercer Estado no tiene por objeto o efecto eludir la legislación fiscal francesa.

El CC concluye que el poder legislativo ha infringido de manera desproporcionada el principio de igualdad ante las cargas públicas. Sin embargo, en lugar de formular *una reserva de interpretación*²³, prefirió declarar inconstitucional y derogar con efecto inmediato la referencia a que “la entidad se establezca o constituya en un Estado de la UE”, introducida por la Ley N° 2009-2674 del 30 de diciembre de 2009 por la que se modifica la Ley de Presupuestos para el año 2009.

Al suprimir esta restricción geográfica, el CC amplía la cláusula de salvaguardia a todas las situaciones que implican a terceros Estados. Por lo tanto, opta por alinear el régimen aplicable a los terceros Estados con el régimen, teóricamente más exigente, impuesto por el derecho de la Unión Europea.

²² PELLETIER, M., comenta la resolución del *Conseil Constitutionnel*, n° 2016-614 QPC, Lacquemant, en *Droit fiscal*, 2017/11, com. 165. En el mismo sentido, la decisión de 6 de octubre de 2017, N° 2017-659 QPC, Nabitiz.

²³ Estas reservas que puede ejercitar el Tribunal constitucional francés, tienen como objetivo precisar el sentido de ciertas disposiciones legislativas y a veces limita su eficacia, para evitar con ello la aplicación de una norma contraria a la Constitución. A pesar de ello, el Ejecutivo es libre de solicitar al Parlamento una nueva lectura de la disposición señalada como inconstitucional.

Desde el punto de vista práctico, el resultado fue que el art. 123.bis del CGI vio reducida su eficacia. La Administración sólo podía utilizarlo en los casos en que pudiera demostrar que la participación del contribuyente francés en la entidad extranjera constituía un arreglo artificial cuyo propósito era eludir la legislación francesa, sin que fuera necesario hacer una distinción según el Estado en el que se encontraba la entidad.

Tras la intervención del CC, el art. 25 de la segunda Ley de Presupuestos rectificativa para 2017, de 28 de diciembre de 2017, distingue 2 situaciones.

Cuando la entidad jurídica está situada en Estados de la UE o en Estados que han concertado acuerdos administrativos y de asistencia, no se pretende aplicar el art. 123.bis, a menos que el establecimiento de la entidad en ese Estado constituya un montaje artificial, cuyo propósito sea eludir la legislación fiscal francesa.

Inversamente, cuando la persona jurídica está situada en otro Estado, la presunción y el mecanismo de lucha contra los abusos se aplicarán a menos que “la persona domiciliada en Francia demuestre que la explotación de la empresa o la posesión de derechos en la persona jurídica tiene como objetivo y efecto principal no permitir la localización de los beneficios o ingresos en un Estado o territorio en el que esté sometida a un régimen fiscal privilegiado”. Esta cláusula de salvaguarda es lógicamente menos favorable para el contribuyente, ya que le impone la carga de la prueba.

4.2. *Imposición de las sociedades de artistas (art. 155 A del CGI)*

El propósito del art. 155A es combatir la práctica de *rent a star* o *rent a star company*. En este contexto, los honorarios destinados a remunerar los servicios artísticos o deportivos no son recaudados por el interesado, sino que se pagan íntegramente a una empresa domiciliada en el extranjero, generalmente en un Estado con un régimen fiscal privilegiado. A cambio, el artista o deportista se beneficia de servicios relativos a los derechos de explotación de su nombre e imagen. La disposición del art. 155 A del CGI se basa en la presunción de que dicha sociedad es una mera ficción y que su único objetivo es eliminar

la carga fiscal en Francia del autor de los espectáculos deportivos o artísticos.

La intensidad de esta presunción dependerá de la localización de la empresa.

- Cuando la empresa que presta el servicio está establecida en un paraíso fiscal, la presunción de fraude es irrefutable, lo que equivale a impedir que el contribuyente demuestre su buena fe.
- En cambio, en otros casos, cuando el profesional controla la empresa que recibe la remuneración por los servicios que ha prestado o cuando el profesional no establece que la empresa se dedica predominantemente a una actividad industrial o comercial, distinta de la prestación de servicios, la presunción admite prueba en contra.

La generalidad de la presunción de fraude y su naturaleza a veces irrefutable plantea claramente cuestiones sobre la conformidad del art. 155 A con la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales²⁴. En efecto, esta disposición tiene un alcance muy amplio y efectos radicales en términos de presunción. Como resume el profesor DE LA MARDIÈRE, “la naturaleza general, por no decir radical, del derecho francés prohíbe el uso de los servicios de una empresa extranjera bajo pena de una presunción, a menudo insuperable, de fraude”²⁵. Podemos decir rápidamente que hay una clara discriminación a la salida. Por supuesto, el obstáculo puede estar justificado por la razón primordial de interés público, pero ¿Es la disposición proporcionada a este objetivo?

Aunque estas preguntas son legítimas y crean serias dudas, los jueces de instrucción y el CE de Francia²⁶ fueron unánimes en su negativa a remitir una cuestión preliminar al Tribunal de justicia de la UE. Por otra parte, deja de haber unanimidad en cuanto se tiene que tomar una decisión sobre el fondo del asunto. Aunque la mayoría de

²⁴ Patrick Minne. *Droit fiscal*, 2011, n° 4, com. 133.

²⁵ Vid. DE LA MARDIÈRE, C., *Droit fiscal*, 2014, n° 11, com. 211.

²⁶ En francés, acrónimo de Conseil d’Etat, institución en este caso equivalente al Tribunal Supremo español en el ámbito de la jurisdicción contencioso administrativa. Por tanto, no confundir con el Consejo de Estado español, pese a compartir denominación.

las sentencias y resoluciones van en la dirección de la compatibilidad del art. 155 A del CGI, algunos tribunales no han dudado en defender su incompatibilidad. Es lo que ocurrió, en particular, con el Corte Administrativa de Apelación (CAA) de Douai, en el asunto *Deschilder* del 14 de diciembre de 2010²⁷. Para este Tribunal, existe una discriminación a la salida porque “un prestador de servicios domiciliado o establecido en Francia, y que recibe una remuneración a través de una empresa que controla, no puede decidir establecer o transferir esa empresa fuera de Francia sin incurrir en el riesgo de ser gravado en Francia por las sumas pagadas a esa entidad como contrapartida de los servicios prestados en ese país, imposición que se añade a la aplicable a los beneficios de la empresa en el país de establecimiento”.

Por el contrario, otros tribunales han dictaminado que no hay incompatibilidad²⁸, como en el caso del futbolista brasileño Edmilson Gomes de Moraes, del *Olympique de Lyon*, juzgado por el Tribunal Administrativo (TA)²⁹ de Lyon y luego por la CAA de Lyon³⁰.

Sin embargo, la gran mayoría de los tribunales que se ocupan del fondo de la cuestión han aplicado una interpretación neutralizadora del art. 155 A, limitando su uso a los casos en que se trata de un arreglo puramente artificial. Es el caso de la CAA de París en los casos *Mahul y Casta*³¹ y de la CAA de Versalles en el caso *Sierra*³². Es este

²⁷ CAA Douai, 2° c., 14 de diciembre de 2010, No. 08DA01103, Sr. y Sra. *Deschilder*, concl. P. Minne, *Dr. Fisc.* 2011, No. 4, com. 133.

²⁸ Tribunal Administrativo de Marsella, 6° ch., 22 dic. 2009, n° 07-3349, Bernès: *Droit fiscal*, 2010, n° 15, com. 271.

²⁹ Véase el comentario de DE LA MARDIÈRE, C., “Tribunal Administrativo (en adelante, TA) de Lyon, 4° ch., 3 marzo 2009, n° 0605699, Sr. Edmilson Gomes de Moraes”, *Droit fiscal*, 2009, n° 27, com. 397, concl. I. Bourion.

³⁰ Véase el comentario de DE LA MARDIÈRE, C., “CAA Lyon, 5° ch., 23 nov. 2010, n° 09LY01539, Sr. Edmilson Gomes De Moraes”; *Droit fiscal*, 2011, n° 4, com. 132.

³¹ Véase el comentario de DE LA MARDIÈRE, C., “CAA Paris, 2° ap, 1° dic. 2011, n° 09PA02693, Sr. Mahul”, *Droit fiscal*, 2012, n° 7, com. 148, y LOUSTALET, G., “CAA Paris, 9° ch., 11 oct. 2012, n° 10PA04573, Srta. Casta”, *Dr. fisc.* 2013, n° 4, com. 79.

³² Véase el comentario de DE LA MARDIÈRE, C., “CAA Versailles, 1° ch., 10 mai 2012, n° 09VE02775, Sr. Sierra”, *Droit fiscal*, 2012, n° 45, com. 507.

último enfoque el que adoptó el CE, que finalmente intervino en una sentencia de 20 de marzo de 2013, N° 346643, el Sr. y la Sra. *Piazza*³³.

Para el CE, “Las disposiciones en cuestión, tal como se interpretan en la presente decisión, tienen por objeto exclusivamente la imposición de las prestaciones de servicios esencialmente realizadas por una persona establecida o domiciliada en Francia y no encuentran ninguna contrapartida real en una intervención de una persona establecida o domiciliada fuera de Francia; a falta de tal contrapartida que permita considerar que las prestaciones en cuestión se realizan por cuenta de esta última, su libertad de establecerse fuera de Francia no puede verse obstaculizada por estas disposiciones”. El CE sigue una lógica de neutralización de la interpretación reduciendo el alcance del art. 155-A a la mera hipótesis de un arreglo puramente artificial.

Esta solución, que a primera vista parece favorable a los contribuyentes, suscita sin embargo algunas críticas. En la práctica, la solución adoptada por el Consejo equivale a reescribir el art. 155 A porque su ámbito de aplicación es mucho más amplio y no cubre explícitamente los montajes artificiales: se trata de todos los servicios prestados por una persona que o bien está establecida en un paraíso fiscal, o bien está controlada por el destinatario de los servicios, o bien ejerce una actividad de servicios predominante. Esta lectura del texto va más allá de la jurisdicción de los tribunales: les corresponde a ellos aplicar la ley, no modificar su contenido y alcance.

Por otra parte, la conformidad del art. 155 A con el Derecho de la Unión habría merecido un examen global de la disposición, a fin de distinguir entre el caso de la presunción irrefutable, que en principio es contraria al Derecho de la UE, y el de la presunción que admite prueba en contra, cuya eurocompatibilidad es más segura. Hay que distinguir claramente la hipótesis de la presunción irrefutable, que es en todo caso una violación de las libertades fundamentales.

A continuación, debemos examinar las otras dos hipótesis en las que la presunción del art. 155A admite prueba en contra y permite al contribuyente demostrar lo contrario. Sin embargo, el CE no hace esta distinción y analiza el artículo en su conjunto.

³³ Véase el comentario de DE LA MARDIÈRE, C., “CE, 9^a y 10^a sub-secc., 20 marzo 2013, n° 346642, Sr. y Sra. *Piazza*”, *Droit fiscal*, n° 20, com. 282n.

Finalmente, la obligación de prueba que recae sobre el contribuyente para poder anular la presunción es difícil de proporcionar porque implica que se haya procurado, de forma anticipada, de diferentes elementos probatorios. Si el contribuyente no ha tomado estas precauciones, es casi imposible que demuestre la realidad de los servicios. En otras palabras, dificulta la creación de una empresa en el extranjero: es, por lo tanto, una discriminación a la salida.

Estas críticas se ven reforzadas por el hecho de que el art. 155 A ya está sujeto a una reserva de interpretación por motivos constitucionales. En su decisión N° 2010-70 QPC, de 26 de noviembre de 2010, el CC dictaminó que para la aplicación del objetivo constitucional de combatir la evasión fiscal, el legislador “se basó en criterios objetivos y racionales”. Sin embargo, el CC también observa un riesgo de doble imposición en la medida en que el prestador de servicios podría ser gravado, por el mismo impuesto, una primera vez sobre la base del art. 155 A, y una segunda vez sobre la base del derecho común por las sumas que finalmente le revierta la sociedad. En consecuencia, concluye que el art. 155 A es conforme a la Constitución, pero sólo con la condición de que “la disposición impugnada no pueda dar lugar a que ese contribuyente esté sujeto a doble imposición respecto del mismo impuesto”³⁴.

4.3. Imposición a tanto alzado de los no residentes que disponen de vivienda en Francia (art. 164 C del CGI)

El art. 164 C del CGI somete a una tributación mínima a los contribuyentes que sólo tienen vínculos materiales muy tenues con Francia. El texto aplica el impuesto sobre la renta calculado sobre una base indexada, “a las personas que no tienen su domicilio en Francia pero que tienen una o varias viviendas en ella por cualquier título, directamente o bajo la cobertura de un tercero...”.

La base de este gravamen es igual al triple del valor real del alquiler de estas viviendas, a menos que dicho contribuyente reciba una renta superior en Francia, que entonces constituirá la base.

³⁴ Conseil Constitutionnel, dic. 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, Sr. Moreau: *Dr. fisc.* 2011, n° 6, com. 209, nota F. Dieu

El art. 64 C planteaba un grave problema de eurocompatibilidad: ¿no es una violación de la libertad de circulación de capitales el hecho de gravar un inmueble que no produce ingresos sobre una base equivalente al triple de su valor de alquiler cuando es propiedad de un no residente?

En efecto, el art. 63 del TFUE establece que “quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”. De esta redacción se desprende que los flujos de capital hacia o desde terceros países no pueden ser tratados de manera menos favorable que los flujos de capital puramente internos, pues de lo contrario constituirían una restricción a la libertad de movimiento de capitales.

En un primer momento, el CE consideró que el art. 164 C del CGI constituía una restricción a la libre circulación de capitales, pero que, no obstante, esta restricción estaba autorizada en virtud de la cláusula *standstill* prevista en el art. 64 del TFUE³⁵ que permite a los Estados miembros frustrar la libre circulación de capitales al seguir aplicando, contra los residentes de terceros países, las medidas discriminatorias vigentes en el momento de la entrada en vigor del Tratado de Maastricht, el 1 de enero de 1994.

Sin embargo, en una segunda etapa, el CE dictaminó en la sentencia *Lappe* de 11 de abril de 2014³⁶, las disposiciones del art. 164 C del CGI no eran compatibles con el principio europeo de libre circulación de capitales y no se referían a las inversiones cubiertas por la cláusula *standstill*: dado que las disposiciones del art. 164C ya no estaban cubiertas por la cláusula *standstill*, la decisión de *Lappe* confirma explícitamente que el art. 164C es contrario a la libre circulación de capitales³⁷. Con el fin de tener en cuenta las recientes decisiones

³⁵ Véase el comentario de DELAUNAV, B., “CE, 28 juill. 2011, n° 322672, min. c/ Sr. y Sra Holzer, *Dr. fisc.* 2011, n° 44, com. 576”.

³⁶ Sentencia comentada por MAITROT DE LA MOTTE, A. en *Dr. fisc.* 2014, n° 25, com. 392, concl. É. Crépey; RJF 7/2014, n° 740, cron. É. Bokdam-Tognetti, pág. 635.

³⁷ Para las sentencias que anticipan esta decisión: CE, 26 dic. 2013, n° 360488, min. c/ Sr. y Sra Kramer y CE, 26 dic. 2013, n° 354662, min. c/ *Caisse Autonome des Retraites des Travailleurs Salariés* de Mónaco, comentadas por LADREYT, G., en *Dr. fisc.* 2014, n° 4, com. 92, concl. F. Aladjidi.

del CE y de armonizar el derecho francés con el derecho de la Unión Europea, el art. 21 de la Ley de Presupuestos rectificativa para 2015, de 29 de diciembre de 2015, suprimió la tributación a tanto alzado de los no residentes que tienen una vivienda en Francia.

4.4. El exit tax “*made in France*” (art. 167.bis CGI)

El art. 167.bis del CGI francés introduce un impuesto de salida, destinado a gravar las plusvalías latentes sobre los valores mobiliarios que un contribuyente se lleva fuera de Francia cuando se traslada a otro país.

La disposición inicial, introducida en la Ley de Presupuestos para el año 1999³⁸, fue anulada por la decisión del Tribunal de Justicia de la UE de 11 de marzo de 2004, en el caso *Lasteyrie du Saillant*³⁹, que censuraba una violación de la libertad de establecimiento.

El derecho positivo actual es el resultado de una ley del 29 de julio de 2011⁴⁰ (modificada por una ley de 28 de diciembre de 2018⁴¹) cuya ambición sigue siendo la misma, a saber, desalentar las exenciones fiscales por la venta de valores en un estado que exime las ganancias de capital.

Las plusvalías no realizadas registradas en los derechos de sociedades, títulos, valores o derechos poseídos, directa o indirectamente, por el contribuyente y los miembros de su unidad familiar, están, por tanto, sujetas al impuesto de salida, con la doble condición, por un lado, de que el contribuyente haya estado domiciliado a efectos fiscales en Francia durante al menos 6 de los últimos 10 años anteriores al traslado de su domicilio fiscal fuera de Francia, y, por otro lado, de que los derechos, valores, títulos o derechos de la sociedad en cuestión representen, alternativamente, al menos el 50% de los beneficios de la sociedad o un valor global evaluado en la fecha de este traslado que supere los 800.000 euros.

³⁸ Art. 24 de la ley 98-1266 de 30 dic. 1998.

³⁹ TJCE, caso C-9/02.

⁴⁰ Art. 48 de la ley 2011-900 de 29 julio 2011.

⁴¹ Art. 112 de la ley n° 2018-1317 de 28 dic. 2018 de finanzas para 2019.

La tributación debida en virtud del *exit tax* puede quedar en suspenso: con el fin de respetar la libertad de establecimiento, esta suspensión se concede automáticamente cuando el contribuyente traslada su residencia fiscal fuera de Francia, ya sea a un Estado miembro de la UE o a otro Estado parte del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE).

En otros casos, la suspensión debe ser objeto de una solicitud expresa, pero la concesión de la suspensión está entonces sujeta a 3 condiciones. En efecto, el contribuyente debe declarar primero el importe de las plusvalías y créditos, luego nombrar a un representante establecido en Francia y, por último, antes de su partida, debe constituir a favor de la Administración tributaria⁴² unas garantías suficientes para asegurar el cobro de la deuda del Tesoro.

El art. 112 de la Ley de Presupuestos para el año 2019 amplió el beneficio de la suspensión del pago de derechos (que por lo tanto no requiere la prestación de garantías) a favor de los contribuyentes que trasladan su residencia fiscal a un Estado (que no sea un *Estado o Territorio No Cooperativo* en el sentido del art. 238-0A del CGI) que ha firmado con Francia un acuerdo de asistencia administrativa para luchar contra el fraude y la evasión fiscal y un acuerdo de asistencia mutua en materia de recuperación. Cuando termina este aplazamiento de pago, del que se benefician las plusvalías latentes en caso de traslado fuera de Francia, el impuesto de salida es inmediatamente exigible, por una parte, en caso de cesión, recompra o anulación de los títulos por los que se han registrado dichas plusvalías y, por otra parte, en caso de donación de estos valores (cuando el donante haya establecido su domicilio fiscal en un Estado o territorio distinto de los cubiertos por el ámbito de la suspensión del pago del impuesto), a menos que demuestre que el objetivo principal de la donación no es evadir impuestos.

Inversamente, hay reembolso o desgravación fiscal de las plusvalías no realizadas (si se han pagado inmediatamente en el momento del traslado y no se han suspendido), ya sea al final del período de 15 años siguiente al traslado de domicilio, ya sea en caso de fallecimiento

⁴² Estas garantías se constituyen ante el funcionario de la Administración tributaria francesa denominado contable público.

del contribuyente, o, finalmente, en caso de regreso del contribuyente a Francia para restablecer su domicilio fiscal en este país.

Con el fin de aligerar el sistema de *exit tax* (cuya abolición se consideró durante un tiempo), la Ley de Presupuestos de 2019 reduce significativamente el período de tenencia de 15 años, de acuerdo con un nuevo umbral que depende del valor total de los derechos corporativos, valores, títulos o derechos transferidos. A partir de ahora, este período es de sólo dos años, cuando el valor total no supere los 2.570.000 euros en la fecha del traslado del domicilio fiscal, y se incrementa a 5 años para montantes superiores.

A diferencia de su predecesor, este texto ya no parece incompatible con el derecho de la Unión, ya que los demás Estados miembros están excluidos de su ámbito de aplicación; la consecuencia es, sin embargo, una pérdida de eficacia, ya que el traslado a Bélgica —que no grava las plusvalías por la venta de valores— era su objetivo principal. Además, en lo que respecta al derecho de los Tratados, el CE considera que el texto no hace caso omiso del derecho al respeto de la propiedad, establecido en el art. 1 del Primer Protocolo Adicional del Convenio Europeo de Derechos Humanos⁴³.

4.5. Imposición del 3% sobre el valor de los bienes inmuebles poseídos en Francia a través de entidades jurídicas establecidas en jurisdicciones opacas (arts. 990 D a G del CGI)

Los arts. 990 D a G del CGI tienen por objeto disuadir a los residentes franceses de invertir en la compra de bienes inmuebles en Francia a través de personas jurídicas o entidades establecidos en territorios opacos. Para lograr este objetivo, esta disposición introduce un impuesto anual del 3%, calculado sobre el valor de los edificios en cuestión.

Este impuesto, que se recauda anualmente, permite descubrir a los residentes franceses que ocupan un edificio en Francia o que reciben un alquiler del mismo pero que escapan a los impuestos franceses que

⁴³ Vid. LE MENTEC, F., “CE 12 julio 2013, n° 359314, Gibier”, Droit fiscal n° 37, 12 sept. 2013, com. 417, concl. B. Bohnert.

normalmente se pagan cuando utilizan una persona jurídica oculta en un paraíso fiscal, lo que significa que no tienen que pagar el impuesto sobre la propiedad, el impuesto de solidaridad sobre el patrimonio, si procede, así como el impuesto sobre la renta de los inmuebles si alquilan el edificio.

Los redactores de este texto han tenido que cambiar su copia con frecuencia⁴⁴, modificando su ámbito de aplicación. Así, tras la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJCE 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05, Sociedad *Elisa*)⁴⁵, el impuesto ya no se aplica a las entidades que tienen su sede en un Estado de la Unión, ni en ningún otro Estado que permita a la Administración francesa conocer la identidad de los socios. Este es el caso de los Estados que han celebrado un Acuerdo de asistencia administrativa e intercambio de información con Francia y los Estados del Espacio Económico Europeo (EEE).

En la sentencia *Elisa*, el Tribunal de Justicia sostuvo que el derecho francés se basaba ciertamente en una razón imperiosa de interés general para justificar una infracción de la libre circulación de capitales, pero que la disposición era desproporcionada porque se basaba en una presunción irrefutable.

En lo sucesivo, el principio establecido en el art. 990 D del CGI es que las personas jurídicas que, directamente o por medio de un intermediario, sean propietarias de uno o varios edificios situados en Francia o tengan derechos reales sobre dichos bienes, están obligadas a pagar el impuesto anual del 3% del valor de mercado de dichos edificios. Por otra parte, el art. 990 E limita inmediatamente este principio, ya que el impuesto no es aplicable a:

- Organizaciones internacionales, Estados soberanos, sus subdivisiones políticas y territoriales.
- Las entidades jurídicas que no pueden considerarse de naturaleza predominantemente inmobiliaria, cuyos activos inmo-

⁴⁴ Especialmente debido a la intervención del Consejo Constitucional: Decisión n° 89-268 DC de 29 de diciembre 1989, Ley de Presupuestos para 1990, cons. 75 à 81.

⁴⁵ TJCE, 11 oct. 2007, asunto C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'Investissement S.A. (Elisa)*.

liarios situados en Francia representan menos del 50% de los activos franceses poseídos directa o indirectamente.

- Las personas jurídicas que tienen su domicilio social en Francia, en un Estado miembro de la UE o en un país o territorio que ha celebrado un Acuerdo de asistencia administrativa con el Estado francés para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, o en un Estado que ha celebrado un Tratado con Francia que les permite beneficiarse del mismo trato que las entidades que tienen su domicilio social en Francia.

5. ESTADOS O TERRITORIOS NO COOPERATIVOS

La noción de Estado con una fiscalidad privilegiada no es la única noción utilizada por el CGI. El art. 238-0 A (que se deriva de la resolución del G20, tomada en Londres el 2 de abril de 2009) fue introducido por el art. 22 de la Ley n° 2009-1674 del 30 de diciembre de 2009, introdujo en Francia la noción de Estado o Territorio No Cooperativo o ETNC. De este modo, el legislador creó un nuevo “concepto defensivo”, que afecta a todas las jurisdicciones cuyo comportamiento, a su juicio, socava la fiscalidad francesa.

5.1. *Concepto*

Según el art. 238-0 A (en su redacción original), “se considerarán Estados y territorios no cooperativos no miembros de la Comunidad Europea el 1 de enero de 2010, aquellos cuya situación en materia de transparencia e intercambio de información en materia tributaria haya sido examinada por la OCDE, y que no han firmado con Francia, hasta la fecha, un acuerdo de asistencia administrativa que permita el intercambio de toda la información necesaria para la aplicación de la legislación fiscal de las partes, ni han firmado tal acuerdo con al menos doce Estados o territorios”.

Esta definición inicial de ETNC suponía el cumplimiento de tres condiciones acumulativas:

En primer lugar, el Estado en cuestión no es miembro de la UE.

En segundo lugar, ha sido objeto de una evaluación por parte de la OCDE para verificar la transparencia y el intercambio de información.

Por último, no ha concluido con Francia un acuerdo de asistencia administrativa que permita el intercambio de toda la información necesaria para la aplicación de la legislación fiscal de las partes, ni ha firmado un acuerdo de ese tipo con al menos otros 12 Estados o territorios.

Con el fin de tener en cuenta los progresos realizados por la UE en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, el art. 31 de la Ley 2018-898, de 23 de octubre de 2018, relativa a la lucha contra el fraude, modificó y extendió el régimen francés aplicable a los ETNC a los Estados incluidos en la lista de la UE de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales. Desde entonces, el régimen francés para los ETNC se aplica a una lista de Estados y territorios que se determinan, por un lado, según criterios franceses, sin excluir a los Estados miembros de la Unión Europea⁴⁶, y, por otro, que figuren en la lista negra de la propia UE.

- En lo que respecta a la primera categoría, se trata de los siguientes Estados: Botsuana, Brunéi, Guatemala, Islas Marshall, Nauru, Niue y Panamá.
- En cuanto a la lista europea del 5 de octubre de 2021, abarca los siguientes territorios: Samoa Americana, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu (Anexo I).
- Por otra parte, los territorios de ultramar de la República Francesa están expresamente excluidos, para evitar la inclusión en la lista de ciertas comunidades, especialmente Nueva Caledonia.

5.2. Consecuencias

La calificación de ETNC implica un número no despreciable de consecuencias fiscales, especialmente para los residentes de dichos estados o los titulares de ingresos que transitan por los mismos. Toda

⁴⁶ En efecto, el legislador extrae aquí las consecuencias de varios informes que revelan que en algunos Estados miembros existe “una cifra alarmante de prácticas fiscales perjudiciales, que pueden ser utilizadas por las multinacionales para evadir impuestos”.

una serie de disposiciones del CGI se ven afectadas, ya sea por el refuerzo de las presunciones (que a veces se vuelven irrefutables), por la exclusión del beneficio de un régimen favorable, o por un aumento de los tipos de gravamen o de las sanciones.

Para los residentes en Francia que realizan transacciones con un ETNC, existen en particular:

- El fortalecimiento de los mecanismos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal previstos en el art. 209 B del Código Penal⁴⁷ y el art. 123.bis del CGI⁴⁸.
- La exclusión del régimen de la sociedad matriz para los ingresos de los valores de una empresa establecida en un ETNC. Este régimen de sociedad matriz (derivado de los arts. 145 y 216 del CGI) permite a una sociedad matriz sujeta al impuesto de sociedades, y que tenga una participación superior al 5% en el capital de su filial, deducir de su base gravable los dividendos de dicha filial. Por lo tanto, este beneficio fiscal no se tiene en cuenta en el caso de los dividendos de una filial establecida en un *Estado o Territorio No Cooperativo*, por lo que son gravados en Francia.
- Refuerzo de la prohibición de deducir los gastos a las que se refiere el art. 238 A del CGI⁴⁹.
- Endurecimiento del régimen de tributación de las ganancias de capital por la venta de acciones de sociedades establecidas en un Estado o Territorio No Cooperativo. En general, las ganancias de capital a largo plazo sobre los valores de renta variable se gravan a una tipo del 0%, a condición de que se produzca el reembolso de los gastos y cargas en un 12%. Sin embargo, este régimen de ganancias y pérdidas de capital a largo plazo no se aplica a la cesión de títulos de una empresa establecida en un ETNC⁵⁰. Por lo tanto, están sujetos al impuesto sobre sociedades en las condiciones generales de derecho común o a

⁴⁷ Véase *supra*.

⁴⁸ Véase *supra*.

⁴⁹ Véase *supra*.

⁵⁰ Artículos 219 et 39 duodecimos del CGI.

la escala progresiva del impuesto sobre la renta, dependiendo del régimen fiscal aplicable al transmitente.

- Introducción de un requisito específico de documentación de precios de transferencia. El art. L 13-AB refuerza las obligaciones documentales cuando la empresa realiza operaciones con entidades ubicadas en los países a los que se refiere el art. 238-0-A del CGI, es decir, ETNC. En este caso, la sociedad francesa debe poder comunicar, para cada sociedad extranjera afectada, todos los documentos necesarios para las sociedades sujetas al impuesto de sociedades en Francia, incluidos los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias. Además, la Administración no tiene que demostrar dependencia o control cuando la transferencia se realiza con una empresa establecida en un ETNC.

Con respecto a los residentes en ETNC, o a los ingresos que se canalizan a través de éstos, hay:

- Aumento al 75% en los tipos de retención en origen de impuestos sobre la renta y de plusvalía de los bienes inmuebles⁵¹.
- Aumento de los tipos de retención en origen sobre intereses y dividendos. Se aplica una retención a tanto alzado obligatoria del 75% sobre los ingresos y los productos de las inversiones de renta fija abonados por un deudor establecido o domiciliado en Francia, si el pago se efectúa hacia un ETNC, sin perjuicio de una cláusula de salvaguardia que consiste en demostrar que las operaciones a las que corresponden principalmente dichos ingresos y productos tienen un objeto y un efecto distinto del de permitir que dichos ingresos y productos se sitúen en un ETNC⁵².
- Introducción de un gravamen del 75% sobre la renta procedente de bonos, contratos de capitalización o seguros de vida pagados en un ETNC⁵³.

Estos pocos ejemplos ilustran los rigurosos efectos derivados de la calificación de ETNC: pero también plantea interrogantes sobre la validez de esta disposición.

⁵¹ Artículos 244.bis et 244.bis B del CGI.

⁵² Artículo 125 A, III del CGI.

⁵³ Artículo 125-0 A, II.bis del CGI.

Es cierto que esta disposición no parece cuestionable en lo que respecta a los convenios fiscales bilaterales, ya que el legislador reserva su aplicación a las situaciones en las que el otro Estado no está vinculado a Francia por un convenio de ese tipo. Lo mismo ocurre con el Derecho de la UE, aunque la disposición francesa pueda parecer infringir potencialmente la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales, no cabe duda de que el TJUE justificaría el obstáculo por una razón imperiosa de interés general, a saber, la lucha contra el fraude.

Por otro lado, la conformidad con la Constitución del mecanismo basado en el art. 238-0-A del CGI planteó más interrogantes. El objetivo de lucha contra el fraude fiscal que persigue esta disposición es un componente del principio de igualdad ante las cargas públicas, por lo que el CC la validó.

Sin embargo declaró contrarias al principio de proporcionalidad del art. 13 de la Declaración de 1789 las disposiciones de 2013 que querían introducir prematuramente una cláusula de inclusión sistemática, en la lista, de los Estados que aún no practicaban el intercambio automático de información con Francia⁵⁴.

En cambio, reconoció la conformidad de las disposiciones relativas a la exclusión del régimen de las sociedades matrices y de las ganancias y pérdidas de capital a largo plazo, tanto en lo que respecta al principio de igualdad ante la ley como al principio de igualdad ante las cargas públicas; pero introdujo una reserva de interpretación, según la cual estas disposiciones no deben prohibir al contribuyente justificar la legitimidad de su actuación cuando no persigue el fraude, siguiendo el ejemplo de la posibilidad abierta por las demás medidas previstas en este artículo⁵⁵. En otras palabras, la presunción no puede ser irrefutable, a riesgo de violar el principio de igualdad ante las cargas públicas.

⁵⁴ Decisión n° 2013-679 DC de 4 diciembre 2013, *Droit fiscal*, n° 50, 12 dic. 2013, act. 655.

⁵⁵ Conseil Constitutionnel, 20 enero. 2015, n° 2014-437 QPC, *Association Française des Entreprises Privées* (AFEP) et a; *Dr. Fisc.* 2015/12, com. 223, nota P. Kouraleva-Cazals; *R/JF* 2015/4, n° 346. En este mismo sentido, Cons. Const., 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, Sociedad *Eurofrance*.

El legislador ha extraído las consecuencias de esta posición del CC. La ley relativa a la lucha contra el fraude del 23 de octubre de 2018 establece, por tanto, varios mecanismos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal dirigidos a los ETNC, con el fin de permitir a los contribuyentes invertir la presunción⁵⁶.

Si bien es innegable que estas medidas refuerzan los derechos de los contribuyentes, en cambio, pueden debilitar la eficacia de la lucha contra la evasión fiscal contra los Estados y Territorios No Cooperativos. Sin embargo, este riesgo no debe exagerarse, porque la principal debilidad de esta lucha no consiste en los medios jurídicos desplegados, sino en el hecho de que muy pocos Estados figuran en la lista francesa del art. 238-0-A. La integración de los Estados que aparecen en la lista europea podría haber corregido este defecto original, pero esta lista también se está encogiendo como una "piel de zapa" a medida que se realizan estas actualizaciones.

BIBLIOGRAFÍA

- CASTAGNÈDE, B., *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 6ème éd., 2019.
- CHAVAGNEUX C., y PALAN, R., *Les paradis fiscaux*, La Découverte, 4ème éd., 2017.
- GEST, G., Y TIXIER, G., *Droit fiscal international*, PUF, 2ème éd. 1990.
- GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 14ème éd., 2020.
- LAMARQUE, J., NÉGRIN, O., AYRAULT, L., *Droit fiscal général*, LexisNexis, Coll. Manuel, 4ème éd., 2017.

⁵⁶ Artículo 31 de la ley n° 2018-898 del 23 de octubre de 2018 relativa a la lucha contra el fraude. Esta cláusula de salvaguardia (que permite al contribuyente invertir la presunción y demostrar que los beneficios o ganancias corresponden a transacciones reales que tienen un propósito y un efecto distintos de permitir su ubicación en un Estado o Territorio No Cooperativo) se refiere en particular a la exclusión del régimen de ganancias de capital a largo plazo, la imposición a un tipo del 75% sobre el producto de las obligaciones de capitalización o de los contratos pagados a los no residentes, la imposición a un tipo del 75% sobre plusvalías y cesiones de valores mobiliarios en Francia por parte de personas residentes en un ETNC, o la imposición a un tipo del 75% sobre los beneficios inmobiliarios realizados en Francia por residentes en un ETNC.

- LASSERRE CAPDEVILLE, J., MARCHESSOU, P., TRESCHER, B., CUTAJAR, C. *et alii*, *Fraude et évasions fiscales: état des lieux et moyens de lutte*, Joly Éditions, 2015.
- LAUMONIER, A., Y DEBOISSY, F., *La coopération entre Etats dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales*, LGDJ, 2019.
- LAMBERT, T., (dir.), *La fin des paradis fiscaux?* Montchrestien, coll. "Grands colloques", 2011.
- LEVINE, P., La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales, LGDJ, coll. "Bibliothèque de science financière", 1988.
- MARCHESSOU, P. y TRESCHER, B., *Droit fiscal international et européen*, Bruylant, coll. "Finances publiques", 2018.
- MELOT, N., *Territorialité et Mondialité de l'impôt*, Dalloz, Nvelle Bibliothèques des thèses, vol. 36, 2004.
- PRAT, O. P. y JANVIER, C., *Petit dictionnaire de la fraude fiscale*, Dalloz, 2011.
- AAVV, *Paradis fiscaux et opérations internationales: pays et zones à fiscalité privilégiée, mesure anti-évasion*, Francis Lefèvre, 4ème éd., 2005.
- VERNIER, F., *Fraude fiscale et paradis fiscaux*, 2018, Dunod.

Paraísos fiscales en Italia¹

EDUARDO MARIA PICCIRILLI

I. U. M. de Nápoles

Universidad Parthenope de Nápoles

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. PARAÍOS FISCALES EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO. 2.1. Residencia fiscal en un paraíso fiscal. 2.2. Las Controlled Foreign Companies. 2.3. Precios de transferencia. 3. EL ABUSO DEL DERECHO. UN BALUARTE CONTRA LOS PARAÍOS FISCALES. 4. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

En el escenario global de las sociedades occidentales la cantidad de recursos movilizados por el sistema fiscal para financiar el gasto público es enorme. Sin embargo, muchos de ellos se retiran del sistema tributario.

El Derecho financiero siempre ha tratado de encontrar un diseño óptimo para evitar que sea opresivo. Pese a ello, muchos ciudadanos consideran que es complejo, intrusivo de su libertad económica, vejatorio e incluso, injusto, justificando con ello todo lo que sea conveniente para evadir su dinero; unas sumas que sin duda serían necesarias para reducir la carga fiscal, así como para tener un sistema tributario menos irritante hacia aquellos que siempre han tratado, de buena gana o no, de cumplir con su deber como contribuyentes.

El legislador siempre ha tratado de diseñar instrumentos destinados a combatir la evasión fiscal. Por un lado, mediante procedimien-

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales” (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España.

tos y métodos de valoración para determinar la base imponible adecuadamente; por otro, reforzando enérgicamente los instrumentos de los que dispone la Administración tributaria para mejorar su desempeño en la lucha contra la evasión fiscal; fenómeno muy complejo que va desde la clásica contabilidad *en negro* hasta los grandes fraudes escala europea con transacciones inexistentes y empresas fantasma, pasando por el uso abusivo de precios de transferencia, de la utilización instrumental de paraísos fiscales, además del blanqueo de dinero procedente de actividades ilegales².

No hay duda de que la evasión más relevante económicamente y quizás la más lamentable de todas, es la vinculada a los llamados *tax havens* o paraísos fiscales, es decir, jurisdicciones con fiscalidad privilegiada, enclaves³ que no cumplen con las directrices internacio-

² En este ámbito, la delincuencia organizada encuentra un espacio de penetración que, asumiendo ya las características típicas de una empresa multinacional con una liquidez considerable, es capaz tanto de perturbar el sistema económico en su conjunto como de contaminar las actividades empresariales propiamente dichas (A. BECCHI, A. y REY, G. M. *L'economia criminale*, Laterza, Roma - Bari, 1994.) Ante la necesidad de reforzar la lucha contra la financiación invisible de organizaciones terroristas internacionales, se ha considerado imprescindible a nivel mundial combatir los centros financieros *off-shore*, y con ellos, a los paraísos fiscales. Prevenir y reprimir las operaciones de blanqueo de dinero significa exigir a cada miembro de la comunidad internacional actitudes de colaboración, basadas en la posibilidad de acceso a la información y la transparencia administrativa. Esto ha llevado a una revisión, a nivel internacional, de los criterios de definición de los "paraísos" y a la identificación concreta de los mismos en listas públicas específicas (POLLARI, N. *Lezioni di diritto tributario internazionale*, LaurusRobuffo, Roma, 2005, pág. 3024). Intensificar la lucha contra la delincuencia financiera organizada significa aspirar a erradicar los fundamentos de las asociaciones delictivas, privándolas de la capacidad de blanquear dinero sucio y de seguir obteniendo beneficios ilícitos. A este respecto, a nivel europeo, esa conciencia se reflejó en la estrategia de la Comisión sobre las realidades *off-shore*, con el compromiso de adoptar un instrumento específico sobre los paraísos fiscales y los centros financieros extraterritoriales que operan en el territorio o las dependencias de los Estados miembros, y en una política común de la UE dirigida a los centros financieros y los paraísos fiscales fuera de la UE (Comisión Europea - *Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulla prevenzione e la lotta al crimine organizzato nel settore finanziario* - Bruselas, 16 de abril de 2004).

³ El decenio de 1980 la doctrina dominante identificaba como principal característica de los paraísos fiscales un nivel de tributación limitado derivado de los tipos

nales aprobadas por organismos fundamentales para las economías mundiales (entre todos, pensemos en la OCDE y el GAFI) en materia de transparencia fiscal y financiera y, por último, al prever sistemas fiscales de muy bajo impacto para el capital extranjero, constituyen un baluarte casi inexpugnable para los Estados que desean manifestar su legítima soberanía fiscal⁴.

El régimen jurídico de estos territorios se caracteriza por una oferta de “protección”, basada en la opacidad, para potenciales evasores.

En el contexto europeo y mundial existe la percepción de la necesidad de aplicar una política común para combatir la evasión fiscal internacional, induciendo a los países a adoptar normas de transparencia fiscal y acordar intercambios de información adecuados. En este sentido, las medidas defensivas contra los países que no cooperan y provocan una competencia desleal para el resto, son no solo admitidas, sino recomendadas por la UE y las organizaciones internacionales.

Desde la reunión del G-20 de 2009 en Londres, se ha producido una intensificación del proceso, fortaleciéndose la presión internacional para frenar el uso de los paraísos fiscales⁵.

meramente nominales (UCKMAR, V., *Tax Evasion and tax avoidance*, Firenze, 1983, págs. 53 y ss.).

⁴ CARAMIGNOLI, G. “Il ruolo ad adiuvandum degli organismi sovranazionali e la centralità della cooperazione amministrativa interstatale” en *Black list e paradisi fiscali*, di G. CARAMIGNOLI; A. DE VITA; G. GIOVE y C. LAMANUZZI, Rimini, 2011, pág. 58.

⁵ La cumbre del G20 en Londres se comprometió claramente a poner fin a los paraísos fiscales. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) publicó una lista negra con Costa Rica, Filipinas, Malasia y Uruguay; una “lista gris” incluía 38 países, entre ellos Luxemburgo, Suiza, Austria, Bélgica, Singapur, Chile y las Antillas Neerlandesas, Liechtenstein, Bélgica y el Principado de Mónaco, países que, si bien se habían comprometido a cumplir las normas de la OCDE, no las habían aplicado “en sustancia”. El G-20 decidió aplicar sanciones contra los países que no proporcionaran la información requerida, además de endurecer las restricciones administrativas y prohibir a los Estados miembros que depositaran sus fondos en esos países (para su examen por el G-20 en Londres, véase VALENTE, P. G., “Il network convenzionale di San Marino” *Commercio Internazionale*, 5, 2010).

2. PARAÍOS FISCALES EN EL ORDENAMIENTO ITALIANO

El legislador italiano, basándose también en las normas europeas y las directrices internacionales, ha comenzado a prestar especial atención a estos *tax havens*, con una producción normativa capaz no sólo de enmarcar jurídicamente el paraíso fiscal⁶, sino también de adoptar medidas para combatirlo.

Con la implantación del principio de tributación mundial, el legislador ha sentado las bases de una protección inicial en relación con el riesgo de deslocalización fiscal hacia estos países⁷. Al mismo tiempo, no identifica un arquetipo de paraíso fiscal como lo ha hecho la OCDE, sino que se ha limitado a elaborar listas de territorios y países⁸ que han adoptado un mecanismo fiscal privilegiado, consistente en un gravamen fiscal muy bajo, a veces inexistente, y un intercambio de información financiera con Italia escaso o nulo, en un

⁶ La expresión “paraíso fiscal” tiene su origen en el término inglés “tax paradise” y la traducción impropia, pero ciertamente sugestiva, utilizada normalmente en italiano, quizás debida a una confusión entre la palabra “heaven” (paraíso) y “haven” (refugio) (PEZZUTO, G. *Paradisi fiscali e finanziari*, Il Sole 24 ore, Milano, 2001, pág. 1). La noción de *paraíso fiscal* dista mucho de ser precisa e identifica una gama de situaciones bastante amplia y heterogénea, tanto en lo que respecta al tipo de impuestos que se evitan como a su nivel. Es posible distinguir entre los paraísos fiscales “personales” y “corporativos”, dependiendo de si ofrecen ventajas fiscales dirigidas a los individuos en lugar de a las empresas. Otro parámetro de clasificación sería el tipo de actividad que se “refugia”: la compra y reventa de bienes, la intermediación comercial, las participaciones, la concesión de licencias y la transferencia de derechos, los bancos y, más en general, las actividades financieras, los seguros, la producción industrial, los bienes inmuebles, las ganancias de capital, etc.

⁷ Con la adopción del principio de renta mundial, se supone que la renta producida en el extranjero está sujeta a tributación en Italia, salvo las posibles disposiciones de los convenios internacionales contra la doble imposición, además de la posibilidad de aprovechar el crédito fiscal pagado en el extranjero (Circolare Ministero delle Finanze del 02/12/1997, n° 304).

⁸ La OCDE introdujo listas por colores relacionadas con los paraísos fiscales: la lista blanca, en la que figuraban los países que se habían ajustado a las recomendaciones fiscales internacionales; la lista gris, en la que se encontraban los países que se habían comprometido a ajustarse pero que aún no las han aplicado sustancialmente; y la lista negra, en la que figuraban los países que no se habían ajustado ni han emprendido un proceso de adaptación.

intento por paliar los efectos distorsionadores de las multinacionales que estructuran sus flujos de comercio e inversión a través de filiales, en muchos casos sin actividad real, en estos territorios. Las regulaciones han sido objeto de constantes cambios en los últimos años.

Antes de la legislación de 2008, que introdujo varias enmiendas, había tres listas negras en Italia:

- La lista negra de los países con régimen fiscal privilegiado a efectos de la determinación de la residencia fiscal de las personas físicas (Artículo 2, párrafo 2-bis, Decreto Presidencial 917/1986, TUIR)⁹.
- La lista negra de paraísos fiscales con respecto a las llamadas *Controlled Foreign Companies* (Artículo 167 TUIR)¹⁰.
- La lista negra que contiene los territorios de procedencia de entidades que realizan actividades que no son aceptadas como gastos deducibles para las empresas italiana (párrafos 10 y 11 del artículo 110 del TUIR)¹¹.

Con la Ley italiana de Presupuestos Generales del Estado de 2008¹², el legislador intervino en la regulación de los paraísos fiscales reconociendo la evolución de las directrices internacionales hacia la consecución de un intercambio efectivo de información. Eliminó el cri-

⁹ Decreto Ministerial de 4 de mayo de 1999, relativo a la “Identificación de los Estados y territorios con régimen fiscal privilegiado”, a los efectos de la aplicación del párrafo 2-bis del artículo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (“Texto Único de los Impuestos sobre la Renta”, en adelante TUIR, Decreto Presidencial N° 917, de 22 de diciembre de 1986), sobre el tema de las residencias extranjeras.

¹⁰ Decreto Ministerial de 21 de noviembre de 2001, relativo a la “Identificación de los Estados o territorios con régimen fiscal privilegiado” de conformidad con el párrafo 4 del artículo 127-bis del TUIR (la llamada “lista negra”), a los efectos de la aplicación del artículo 167 (ex 127-bis) del TUIR relativo a la *controlled foreign company*.

¹¹ Decreto Ministerial de 23 de enero de 2002, relativo a la “No deducibilidad de los gastos y otros componentes negativos derivados de las transacciones con empresas domiciliadas en Estados o territorios con régimen fiscal privilegiado”, a efectos de la aplicación de los párrafos 10 y 11 del artículo 110 (ex 76, párrafo 7-bis) del TUIR.

¹² Ley de 24 de diciembre de 2007, n° 244. Disposiciones para la formación del presupuesto anual y plurianual, (GURI Serie General n° 300 del 28-12-2007 - Suplemento Ordinario n° 285), en vigor desde el 1/1/2008.

terio de tributación reducida como elemento discriminatorio del impuesto interno y adoptó, en su lugar el intercambio de información¹³.

¹³ Entre los llamados “países de la lista negra” incluidos en la lista no actualizada por la Agencia Tributaria italiana, encontramos: Andorra - Europa; Bahamas - América Central; Barbuda - Caribe; Brunei - Asia sudoriental; Djibouti - África oriental; Granada - Caribe; Guatemala - América Central; Islas Cook - Nueva Zelandia; Kiribati - Oceanía; Líbano - Oriente Medio; Liberia - África occidental; Macao - China; Maldivas - Océano Índico; Nauru - Oceanía; Niue - Oceanía; Nueva Caledonia - Oceanía; Polinesia Francesa - Oceanía; San Cristóbal y Nieves - Oceanía; Salomón - Oceanía; Santa Lucía - Caribe; San Vicente y las Granadinas - Caribe; Santa Elena - África; Sark - Guernsey (Reino Unido); Seychelles - Océano Índico; Tonga y Tuvalu - Polinesia.

También deben recordarse aquellos paraísos fiscales con una restricción de actividades o regímenes fiscales similares. Con más detalle, esto se refiere a los siguientes territorios: Bahrein - Oriente Medio. Se exceptúan las empresas que realizan actividades de exploración, extracción y refinado de petróleo, el llamado *oro negro*; Mónaco - Europa, con excepción de las entidades que realizan al menos el 25% de su volumen de negocios fuera de estos límites territoriales: Angola - África. A este respecto, nos referimos a las empresas petroleras que han adquirido la exención de la *Oil Income Tax*, así como los que se benefician de exenciones o reducciones de impuestos en esferas de importancia para la economía angoleña y para la inversión en el *Foreign Investment Code*: Antigua - Caribe, sólo para empresas internacionales que operan fuera de estos límites territoriales; Costa Rica - América Central para entidades cuyas ganancias se derivan de fuentes extranjeras y empresas dedicadas a actividades de alta tecnología; Dominica - Caribe, sólo para empresas internacionales que operan fuera de estos límites territoriales: Ecuador - América del Sur, en relación con las entidades que operan en los países *Free Trade Zones* que se benefician de la exención del impuesto sobre la renta; Jamaica - Caribe. Estas son las empresas de producción para la exportación que disfrutaban de los beneficios fiscales de la *Export Industry Encourage Act* y las empresas situadas en los territorios identificados por la *Jamaica Export Free Zone Act*: Kenya - África, en lo que respecta a las entidades establecidas en las *Export Processing Zones*: Mauricio - Océano Índico. Tomamos en consideración las empresas denominadas “certificadas” que están interesadas en “servicios de exportación, expansión industrial, gestión del turismo, construcción industrial y clínicas” y que están sujetas a la *Corporate Tax* en una medida limitada, así como las *Off-shore companies* y las *International Companies*: Panamá - Centroamérica, sólo para las empresas cuyos fondos llegan del extranjero o se encuentran en la *Colon Free Zone* o llevando a cabo sus actividades en la *Export Processing Zone*: Puerto Rico - Caribe, sólo para las empresas que realizan actividades bancarias y las empresas indicadas por el *Puerto Rico Tax Incentives Act* de 1988 o el *Puerto Rico Tourist Development Act* de 1993; Suiza - Europa, aunque está fuera de la lista negra desde el 1 de enero de 2017. No obstante, sigue siendo un régimen fiscal privilegiado sólo para las

El legislador quiso evitar que las empresas italianas se vieran perjudicadas por la competencia internacional, pero sin bajar la guardia en la lucha contra quienes pretenden utilizar estos países como artificio. Esto es posible gracias a las medidas antievasivas relativa a diversos tipos de situaciones relacionadas tanto con los traslados de residencia o la asignación ficticia de la misma en Estados o territorios que tienen un régimen fiscal privilegiado, como con las transacciones con fines fiscales entre empresas residentes y otras situadas en éstos.

La atención del legislador en la fiscalidad internacional queda demostrada una vez más con la Ley N° 23 de 11 de marzo de 2014, por la que el Parlamento confió al Gobierno la tarea de dictar "*normas para reducir las incertidumbres en la determinación de los ingresos y la producción neta y para promover la internacionalización de los entes económicos que operan en Italia, en aplicación de las recomendaciones de los organismos internacionales y de la Unión Europea*"¹⁴.

En relación con los aspectos transfronterizos, el desarrollo reglamentario ha establecido los siguientes principios y criterios rectores: "*Revisión de las normas fiscales relativas a las transacciones transfronterizas, con especial referencia a la identificación de la residencia fiscal, el régimen de imputación para la transparencia de las filiales extranjeras y las empresas asociadas, el régimen de devolución de los dividendos de los Estados con régimen fiscal privilegiado, el sistema de deducibilidad de los gastos de las transacciones comerciales de las personas establecidas en esos Estados, el sistema de aplicación de las*

empresas que no están sujetas a impuestos cantonales y municipales, como, por ejemplo, los *holdings*: Uruguay - América del Sur, sólo para bancos y sociedades de cartera que realizan actividades *off-shore*.

En cambio, entre los ex paraísos fiscales que se han adherido al *Common Reporting Standard* (un acuerdo de 2014 que elimina el secreto bancario y fomenta el intercambio de información financiera entre los gobiernos de 92 países), encontramos: Alderney - Reino Unido; Antillas Holandesas - Caribe; Chile - América del Sur; Chipre - Mar Mediterráneo; Ciudad del Vaticano - Europa; Filipinas - Sudeste Asiático; Gibraltar - España (territorio del Reino Unido) - Reino Unido; Hong Kong - China; India - Asia; Isla de Man - Reino Unido; Islas Caimán - Caribe; Islas Turcas y Caicos - Caribe; Jersey - Reino Unido; Liechtenstein - Europa; Luxemburgo - Europa; Malasia - Asia sudoriental; Micronesia - Oceanía; Montecarlo - Europa; Montserrat - Caribe; San Marino - Europa; Singapur - Océano Índico; Taiwán - China.

¹⁴ Véase el artículo 12 del mencionado mandato fiscal.

*retenciones en origen transfronterizas, el sistema de imposición de los trabajadores en el extranjero y de los trabajadores transfronterizos, el sistema de imposición de los establecimientos permanentes en el extranjero y los de las personas no residentes establecidas en Italia, así como el sistema de pertinencia de las pérdidas de las empresas del grupo residentes en el extranjero*¹⁵.

El objetivo del Decreto, además de prevenir el fraude, fue hacer que Italia sea más atractiva y competitiva para las empresas italianas y para las empresas extranjeras que deseen operar en este país. Existe una gran conciencia de la interferencia que el factor fiscal puede ejercer en las opciones económicas de los operadores y del papel que el sistema fiscal puede y debe desempeñar en el apoyo a la internacionalización, la reducción de las limitaciones de las operaciones transfronterizas y la creación de un marco normativo cada vez más seguro y transparente para los inversores¹⁶.

¹⁵ En aplicación del mandato de 2014, se emitió el Decreto Legislativo N° 147, de 14 de septiembre de 2015, que trata de las medidas para el crecimiento y la internacionalización de las empresas.

¹⁶ La Circular 35/E de fecha 4 de agosto de 2016 de la Agenzia delle Entrate, examinó, en particular, las novedades del Decreto de internacionalización introducido por el artículo 3, relativo a la imposición de los beneficios de los países con fiscalidad privilegiada; por el artículo 8, que racionaliza la disciplina antielusión de las filiales extranjeras; por el artículo 10, relativo a las listas de países que permiten un intercambio de información adecuado; y, por último, por el artículo 15, que contiene una norma de interpretación auténtica y algunas modificaciones de la disciplina de crédito de los impuestos pagados en el extranjero. Estas cuestiones también se examinan y comentan a la luz de las medidas reglamentarias adicionales introducidas, en primer lugar, por la Ley N° 190, de 23 de diciembre de 2014 (la denominada *Ley de Estabilidad* de 2015) y, más recientemente, por la Ley N° 208, de 28 de diciembre de 2015 (la denominada *Ley de Estabilidad* de 2016). Este último, en particular, con las disposiciones contenidas en los párrafos 142 a 144 del artículo 1, ha introducido cambios importantes en el artículo 167 del Decreto Presidencial N° 917, de 22 de diciembre de 1986, *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* (TUIR). De hecho, son de absoluta importancia los cambios relativos a los criterios establecidos para la identificación de los países con fiscalidad privilegiada (hoy en día basados únicamente en el criterio del nivel nominal de tributación y ya no también en el intercambio adecuado de información) y el abandono de las denominadas listas negras “formalizadas”, elementos que han caracterizado la disciplina antielusiva del citado artículo 167 del TUIR desde su entrada en vigor en nuestro sistema. Estas novedades tienen importantes implicaciones tanto para los fines del régimen tributario debido a la transparencia de

2.1. Residencia fiscal en un paraíso fiscal

El sistema tributario ha adoptado el principio de la renta mundial en virtud del cual, a efectos de la imposición directa, y en concreto del impuesto sobre la renta, las personas que residen fiscalmente en Italia están sujetas a imposición en este país por los ingresos que perciban donde quiera que se produzcan. En cambio, a los no residentes se aplica el principio de la fuente, según el cual sólo se gravan en Italia los ingresos que perciban y que se hayan producido en territorio italiano¹⁷.

En cuanto a la residencia, el párrafo 2 del artículo 2 del TUIR dispone que "a efectos del impuesto sobre la renta, se consideran residentes las personas que durante la mayor parte del período impositivo estén inscritas en los registros de la población residente o tengan su domicilio o residencia en el territorio del Estado de conformidad con el Código Civil".

La norma establece dos criterios basados en el aspecto temporal para considerar la residencia fiscal de una persona física en Italia: Que durante la mayor del periodo impositivo haya estado inscrito en los registros de población residente o que durante la mayor del periodo impositivo haya mantenimiento en Italia su residencia o domicilio, entendido civilmente de la siguiente manera¹⁸:

los ingresos producidos por las filiales, como para la tributación de los beneficios de los regímenes fiscales privilegiados.

¹⁷ Artículo 3 del TUIR DPR 917/1986.

¹⁸ Además del párrafo 2 del artículo 43 del Código Civil italiano, hay que considerar también el artículo 58 del Decreto Presidencial N° 600/73, que establece en su párrafo 2: "*las personas físicas residentes en el territorio del Estado tienen su domicilio fiscal en el municipio en cuya oficina de registro están inscritas. Los no residentes tienen su domicilio fiscal en el municipio donde se generó la renta o, si la renta se genera en varios municipios, en el municipio donde se generó la mayor renta. Los ciudadanos italianos que residen en el extranjero en virtud de una relación de servicio con la administración pública tienen su domicilio fiscal en el municipio de su última residencia en el Estado*". De conformidad con el artículo 59 del mismo Decreto Presidencial, las autoridades fiscales tienen la facultad de establecer, como excepción a lo dispuesto en el artículo anterior, el domicilio fiscal del contribuyente "*en el municipio donde la persona realiza continuamente la actividad principal...*". El registro a efectos de residencia se rige por la Ley N° 1228, de 24 de diciembre de 1954, complementada por el reglamento de aplicación del Decreto Presidencial N° 223, de 30 de mayo de 1989. Para un examen más detallado, véase TURI, G., "La residenza delle società" Di-

- El lugar donde la persona tiene su residencia habitual.
- El principal lugar de negocios e intereses, incluyendo intereses morales y sociales, de la persona.

Como se señala a este respecto en la Circular del Ministerio de Hacienda italiano de 02/12/1997, N° 304, es evidente que los criterios mencionados son alternativos y no concurrentes, con la consecuencia de que la presencia de uno solo de ellos bastará para que una persona sea considerada residente en Italia a efectos fiscales.

La Corte Suprema di Cassazione también intervino en esta cuestión y tuvo la oportunidad de afirmar que el criterio fiscal de inscripción en la oficina de registro de la población residente es una circunstancia que impide “*cualquier otra evaluación a los efectos de la identificación del sujeto pasivo, a diferencia de lo que ocurre a efectos civilísticos, en el que los datos personales, por otra parte, se consideraran adecuados únicamente para dar lugar a presunciones relativas, superables, como tales, mediante prueba en contrario*”. Para la Corte Suprema “*en materia fiscal, a diferencia de lo que ocurre en materia civil, la forma está destinada a prevalecer sobre la sustancia en caso de que la residencia esté relacionada con el requisito de registro*”¹⁹.

ritto e pratica tributaria, n° 2, 2019, pág. 908; TAZZIOLI, A. “Determinazione della residenza ai fini Irpef tra normativa interna e convenzioni internazionali”, *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n° 9, 1999, pág. 792; PIAZZA, M. Guida alla fiscalità internazionale, ed. Il Sole-24 Ore, Milano, 2001, págs. 78 y ss.

¹⁹ *Ex multis*: Cass. 21970/2015; Cass. 1215/98; Cass. n. 9319/2006; Cass. 14-03-1986, n. 1738; Cass. S.U. 28-10-1985, n. 5292; Cass. 05-02-1985, n. 791; Cass. 29-04-1975, n. 2561; Cass. 12-02-1973, n. 435. En este contexto, puede ser útil señalar que la Corte Suprema di Cassazione (*ex multis*, Cass. 28 aprile 1961, n. 966, e 21 marzo 1968, n. 884, con respecto al concepto de “domicilio” y Cass. 6 abril 1977, n° 1309, y 11 noviembre 1977, n° 4891, con respecto al concepto de “residencia”) ha reconocido desde hace algún tiempo una diferencia fundamental entre el carácter puramente subjetivo del domicilio (*res juris*) y el carácter estrictamente objetivo de la residencia (*res factis*): si la noción de “domicilio” se resuelve, de hecho, con la única intención de que el individuo establezca en un lugar predeterminado la sede de sus intereses, la de “residencia” se basa, en cambio, en la presencia física concreta del mismo. Los jueces, además, han atribuido a la noción de lugar principal de “negocios e intereses” (válida para la identificación del domicilio) un significado no estrictamente económico y patrimonial sino, más bien, afectivo, social y familiar, atribuyendo así al proceso de evaluación de la posición del individuo un carácter necesariamente holístico. (Cass. 5 mayo 1980, n. 2936, Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentencia n° 5292/1985).

Según el requisito de registro, el presupuesto subjetivo de aplicación del impuesto sobre las personas físicas conforme al principio de renta mundial no debe aplicarse cuando el contribuyente traslada su residencia al extranjero, con registro en el AIRE²⁰.

No obstante, según el criterio del domicilio o residencia conforme a la legislación civil, el traslado no basta para excluir del Estado italiano la residencia a efectos fiscales. La práctica de las autoridades fiscales se ha ajustado a la jurisprudencia, hasta el punto de que, por ejemplo, en su Circular N° 304/1997, se reitera que las autoridades fiscales pueden utilizar cualquier medio de prueba capaz de refutar los resultados oficiales de los registros de población. Esta orientación se repite en otra circular de la Agencia Tributaria italiana N° 9/E, de 26 de enero de 2001, que especifica que *“una persona que, aunque haya trasladado su residencia al extranjero y desarrolle su actividad fuera del territorio nacional, mantenga el centro de sus intereses familiares y sociales en Italia debe considerarse residente en Italia a efectos fiscales. Esta circunstancia se materializa, por ejemplo, en el caso de que la familia del interesado haya mantenido su residencia en Italia durante la actividad laboral en el extranjero o, en todo caso, en el caso de que surjan actos o hechos que hagan pensar que el interesado ha mantenido allí el centro de sus negocios e intereses”*.

Como puede verse, en las consideraciones se tienen en cuenta todos los traslados de residencia, incluidos los que tengan como destino “paraísos fiscales”.

En relación a estos, el asunto ha estado siempre de actualidad, tanto que el Ministro de Hacienda en los años noventa del siglo pasado propuso ya adoptar medidas más concretas contra los que habían trasladado su residencia a algún país considerado poco colaborativo con las autoridades fiscales italianas²¹.

La cuestión del traslado de la residencia fue tan insidiosa que llevó al legislador, con el art. 10 de la Ley de Presupuestos Generales del

²⁰ *Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero* (Registro de italianos residentes en el extranjero), instituida por la Ley de 27 de octubre de 1988, n° 470, implementada mediante el reglamento ex DPR de 6 de setiembre 1989, n° 323.

²¹ FLORIANI, “Paradisi fiscali: il Ministero delle finanze lancia il progetto pilota contro gli evasori fiscali”, *Il Fisco* n° 3, 1995, pág. 478.

Estado de 1999²², a tomar medidas contra este fenómeno²³, introduciendo un párrafo 2.bis en el artículo 2 del TUIR, que dice expresamente lo siguiente: “*También se considerarán residentes, salvo que se demuestre lo contrario, a los ciudadanos italianos que hayan sido suprimidos del registro de la población residente y hayan emigrado a Estados o territorios con un régimen fiscal privilegiado, identificados por un Decreto del Ministro de Hacienda que se publicará en el Boletín Oficial*”.

La *ratio legis* no gira directamente sobre si las autoridades fiscales italianas tienen la posibilidad de obtener información de las autoridades competentes de otros Estados en relación con la persona física que ha emigrado; de hecho, en tal caso, la disposición habría puesto expresamente como condición para su aplicación que el traslado de residencia se realizara a los Estados que no han celebrado un Acuerdo con Italia en el que se prevea el intercambio de información.

²² Legge finanziaria del 1999, Legge 23 dicembre 1998, n° 448.

²³ VALENTE, P. G. “Recenti pronunciamenti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche” *Diritto e pratica tributaria*, n° 3, 2001; BOIDI, M.; GERLA, C. y PIAZZA, M. “Il trasferimento della residenza all’estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni” *Il Fisco* n° 10, 2000; COMUZZI, P. “Lotta alle false residenze” *Il Fisco* n° 38, 1998, págs. 12308-12309; CARACCIOLI, I. “Nuovi rischi penali per le persone fisiche residenti nei paradisi fiscali” *Il Fisco*, n° 38, 1998, págs. 12364-12366; CAPOLUPO, S. “La residenza fiscale”, *Il Fisco* n° 40, 1998, págs. 12999 e ss.; BELLUZZO, L. y LO PRESTI, E. “Le black e white lists italiane: un quadro di sintesi” *Il Fisco* n° 29, 2002, fasc. 1, págs. 4673-4676, paragrafo 2; G. CAPUTI y V. DELLE FEMMINE, COMMENTO, “Legge Finanziaria 1999” allegato a *Il Fisco* n° 1, 1999, págs. 223 e ss.; LA ROCCA, S. “Il mutamento di residenza quale tipica forma di *tax planning* delle persone fisiche. Disamina degli strumenti normativi interni di reazione al fenomeno (con accenni al diritto comparato)” *Rivista di Diritto Tributario*, n° 1, 2000, págs. 3433-3447; PEZZUTO, S. y SCREPANTI, G. “Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche”, *Rassegna Tributaria*, n° 2, 1999, págs. 424-453; G. MELIS, “Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all’art. 10 della L. 23 dicembre 1998” *Rassegna Tributaria*, n° 4, 1999, págs. 1077-1098; TRUTALLI, F. “La nozione di residenza fiscale allaluce del progetto antiabuso” *Corriere Tributario*, n° 42, 1998, pág. 3089; MAISTO, G. “La residenzafiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime tributario privilegiato”, *Rivista di Diritto Tributario* n° 2, 1999, pág. 51; GIUNTA, G. “Torna in Italia chi vive in Paradiso”, *Il Sole-24 Ore*, 30 settembre 1998; DANTE, F. y VACCARINO, M. V. “Trasferimenti fittizi di residenza fiscale” *Corriere Tributario*, n° 48, 2002, pág. 4360.

La propia disposición contiene otra cláusula antielusiva (muy cuidadosa, que se insertó con el art. 37.bis en el Decreto relativo a la comprobación del impuesto sobre la renta DPR 600/1973e, y posteriormente en el llamado *Statuto dei Diritti del Contribuente*²⁴) que también se aplica si la emigración al extranjero se ha producido mediante un traslado “intermedio”, con constancia registral, es decir, trasladando primero la residencia a uno o más Estados no incluidos en la lista negra, para después, hacer un segundo traslado hacia un territorio incluido en la lista.

En conclusión, cabe señalar que la legislación invirtió la carga de la prueba, obligando al ciudadano, residente en un Estado o territorio incluido en la lista negra (y, por lo tanto, inscrito en el AIRE), a demostrar, para superar la presunción de gravamen según el principio de tributación mundial, que en ese lugar convergen su centro de intereses y su residencia²⁵.

2.2. *Las Controlled Foreign Companies*

“Si una persona residente en Italia tiene, directa o indirectamente, incluso a través de sociedades fiduciarias o por medio de un tercero, el control de una empresa, sociedad u otra entidad, residente o situada en Estados o territorios distintos de los mencionados en el Decreto del Ministro de Economía y Finanzas emitido de conformidad con el artículo 168-bis, los ingresos obtenidos por la entidad participante extranjera se atribuirán, a partir del final del ejercicio económico o del período de gestión de la entidad participante extranjera, a las entidades residentes en proporción a las participaciones que posean.

²⁴ Con el Decreto Legislativo n° 128 de 5 de agosto de 2015, que contiene una disposición sobre la seguridad jurídica en las relaciones entre las autoridades tributarias y los contribuyentes, el Gobierno italiano revisó todo el marco normativo del abuso de derecho o la evasión en el ámbito tributario, insertando en el Estatuto de los derechos del contribuyente (Ley 212/2000) el art. 10, clasificándolo como “Regulación del abuso y la evasión fiscal”, con valor general, relativo a todos los impuestos, con la excepción de los derechos de aduana. Se remite al párrafo 3.

²⁵ En cuanto a la prueba en contrario, el contribuyente podrá aportar cualquier apoyo documental, de conformidad con la Circular N° 140/E, de 24 de junio de 1999, del Ministerio de Hacienda.

Estas disposiciones se aplicarán también a las participaciones en entidades no residentes respecto de las rentas derivadas de sus establecimientos permanentes situados en Estados o territorios distintos de los indicados en el Decreto mencionado”. El fundamento de esta disposición, prevista en el artículo 167 del TUIR²⁶, es evitar la creación de esquemas corporativos ficticios, (mediante el establecimiento de empresas CFC —*Controlled Foreign Companies*—, con el fin de reubicar ilegalmente los beneficios producidos en Italia y someterlos a tributación en países con una fiscalidad ventajosa. La norma, si bien introduce un cambio virtual en el efecto pantalla de la entidad extranjera, mantiene una clara distinción entre las dos sociedades, sin desconocer la personalidad fiscal de la entidad controlada, pero asignando los ingresos de la misma a la empresa matriz. Este enfoque confirma el principio del *world wide tax* mediante “la transposición del sujeto pasivo extranjero (controlado), receptor de iure de una renta, al sujeto pasivo residente (sociedad matriz), *ex lege* destinatario de la imputación extraterritorial de esta base imponible”²⁷

La disposición ha sido considerada por una buena parte de la doctrina²⁸ como un medio implementado por el legislador para resolver los problemas causados por la libertad monetaria y la globalización.

²⁶ Dicha norma fue introducida por la Ley N° 342, de 21 de noviembre de 2000, titulada “Disposiciones sobre la renta de las sociedades extranjeras y la aplicación del impuesto a los no residentes destinadas a combatir la evasión y el fraude”.

²⁷ POLLARI N. y PERLINI, L. “Luci ed ombre delle recenti disposizioni fiscali internazionali a portata ultraterritoriale, il nuovo art. 127.bis del TUIR” *Il Fisco*, n° 2, 2001, pág. 300.

²⁸ Para un examen más amplio: AAVV, *La geografia dei paradisi fiscali*, IPOSOA, Milano, 2017; P. PACINO, P. “Novità in materia di controlled foreign companies”, en LEO, M. *Imposte sui redditi del testo unico*, Giuffrè, 2011, págs. 347 y ss.; CAVALLINO F. y FACCHIN, A. “Il coordinamento tra la disciplina CFC e la disciplina dei costi sostenuti con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata” *Il Fisco*, 15, 2006.; MAZZA, “La nozione di controllo nella disciplina delle CFC: profili del sistema” *Il Fisco*, Rassegna di fiscalità internazionale, n° 2002; VASAPOLLI, G. y VASAPOLLI, A. *Regole più precise per le CFC*, *Corriere Tributario*, n° 2, 2002, pág. 143; BARTOLOMUCCI, S. “L’ambito soggettivo di applicazione della Controlled Foreign Companies Legislation: alcune problematiche interpretative e applicative della norma” *Il Fisco* n° 13, 2002, pág. 1910; VALENTE, P. G., *Controlled Foreign Company legislation*, *Il Sole 24 Ore*, 2001; D’ALFONSO, G. “Paesia confronto, unicità del caso italiano?” *Tax Planning*,

En los últimos años, el sistema tributario italiano ha prestado mucha atención a la tributación internacional, caracterizado por una atención cada vez mayor a las cuestiones relacionadas con la globalización de las empresas y los mercados. En ese contexto, el Parlamento italiano, mediante la Ley N° 23 de 11 de marzo de 2014, facultó al Gobierno a dictar una serie de reglamentos para reducir las incertidumbres en la determinación de los ingresos y la producción neta y promover la internacionalización de las entidades económicas que operan en Italia, estableciendo principios y criterios rectores. El objetivo de la ley es, sobre todo, hacer que Italia sea más atractiva y competitiva para las empresas, tanto italianas como extranjeras, que tengan la intención de operar en el territorio italiano²⁹.

En cuanto a las *CFC (Controlled Foreign Companies)*, el legislador derogó el artículo 168 del TUIR relativo a las filiales extranjeras, así como el artículo 168-bis que preveía la elaboración de una lista blanca, con la consiguiente eliminación de la referencia al mismo en el párrafo 1 del artículo 167 del TUIR.

La disposición aludida, que fue objeto de gran atención por parte del legislador nacional y europeo, fue modificada nuevamente por el último Decreto legislativo de la ATAD en 2018³⁰, que ha provocado

n° 16, 2001, pág. 43; G. VASAPOLLI y VASAPOLLI, A. “La compatibilità delle CFC con il modello OCSE”, *Corriere Tributario*, n° 17, 2001, pág. 138.

²⁹ El Decreto Legislativo N° 147, de 14 de septiembre de 2014, puso en práctica la revisión de las normas fiscales relativas a las transacciones transfronterizas, con especial referencia a la identificación de la residencia fiscal, el sistema de imputación para la transparencia de las filiales extranjeras y las empresas asociadas, el sistema de repatriación de los dividendos de los países con regímenes fiscales privilegiados, el sistema de deducibilidad de los costos de las transacciones comerciales de las personas establecidas en esos Estados, el sistema de aplicación de las retenciones en origen transfronterizas, el sistema de imposición de los establecimientos permanentes en el extranjero y los de los no residentes establecidos en Italia, así como el sistema de pertinencia de las pérdidas de las empresas del grupo residentes en el extranjero.

³⁰ Decreto Legislativo n° 142 de 29.11.2018, este Decreto se emite en aplicación de la Ley n° 163 de 25.10.2017 (ley de delegación europea) con el fin de transponer la Directiva del Consejo (UE) 2016/1164, de 12 de julio de 2016, relativa a las normas contra las prácticas de evasión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior (la llamada “Directiva UE” llamada ATAD 1), modificada por la Directiva del Consejo (UE) 2017/952, de 29 de mayo de 2017, que modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que respecta a las asime-

un *restyling* del régimen actual *CFC* que, como es sabido, con el fin de combatir los fenómenos de evasión y elusión internacionales, prevé la tributación, mediante la “transparencia” para el accionista residente en Italia, de las rentas obtenidas por sus filiales extranjeras domiciliadas en países con un régimen fiscal privilegiado, independientemente de la percepción real de las mismas³¹.

trías híbridas con terceros países (la llamada ATAD 2). Las normas sobre las asimetrías híbridas están en línea con las actuales prioridades de la política fiscal internacional fijadas en el Proyecto BEPS, que ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto en el lugar donde se generan los beneficios y el valor.

Tratan situaciones de asimetría derivadas de dobles deducciones, de conflictos en la calificación de los instrumentos financieros, pagos y entidades, o de la atribución de pagos. Dado que las asimetrías híbridas podrían dar lugar a una doble deducción o a una deducción sin inclusión, es necesario establecer normas en virtud de las cuales el Estado miembro implicado deniegue la deducción de un pago, unos gastos o unas pérdidas, u obligue al contribuyente a incluir el pago en su renta imponible, según sea adecuado.

Con la directiva ATAD 1, la Comisión señaló como objetivo establecer normas estables para reforzar el nivel medio de protección contra la planificación fiscal agresiva en el mercado interior. Con la Directiva ATAD 2, la Comisión Europea pretende establecer normas mínimas para neutralizar las asimetrías híbridas en los que al menos una de las partes implicadas sea un contribuyente corporativo de un Estado miembro de la UE. Amplia el alcance territorial del ATAD a terceros países y además también extiende su ámbito para abordar las asimetrías de establecimientos permanentes híbridos, las transferencias híbridas, las asimetrías híbridas inversas y los desajustes de doble residencia.

31

...en previsión de:

a) La superación del enfoque de la lista negra y el nivel nominal de tributación con la consiguiente introducción de nuevos requisitos, que se verificarán conjuntamente, para su aplicabilidad, a saber.

– tasa de impuesto extranjero efectivo < 50% de lo que la entidad controlada no residente habría estado sujeta en Italia;

– obtención de “ingresos” por más de 1/3 (reducción frente al 50% vigente) de los ingresos pasivos (es decir, intereses, regalías, dividendos, o también derivados de la compra o venta de bienes o la prestación de servicios intragrupo con escaso o nulo valor económico añadido);

b) la pertinencia para la aplicabilidad del régimen en cuestión del control estatutario en virtud del artículo 2359 del Código Civil italiano o, alternativamente, de la titularidad de una participación en los beneficios (directa o indirecta) superior al 50%;

c) la aplicabilidad de la misma i) en el plano subjetivo, también a los establecimientos permanentes en el territorio del Estado de sujetos no residentes limitados a las participaciones en la filial extranjera que forman parte del activo del

En última instancia, el criterio que caracteriza a un régimen como *privilegiado* es el de un nivel de tributación nominal inferior al 50% del previsto en Italia. El criterio se inspira en razones de simplificación, que permiten una referencia móvil al nivel impositivo vigente en el país de que se trate en los distintos períodos impositivos, a fin de garantizar una correspondencia entre la aplicación de la *CFC rule* y el sometimiento a un régimen privilegiado, sin esperar a que la lista negra sea actualizada por un Decreto ministerial. Esto, por lo tanto, presupone una vigilancia constante y actualizada por parte del accionista residente en Italia, que, en su calidad de propietario de la inversión, debe tener pleno conocimiento del tipo nominal del país donde se encuentra la filial³².

2.3. *Precios de transferencia*

Otra institución que sin duda merece atención es el precio de transferencia regulado por el párrafo 7 del artículo 110 del TUIR, que tiene por objetivo impedir la traslación de beneficios de una empresa residente a empresas no residentes (situadas en países con una fiscalidad ventajosa) y pertenecientes al mismo grupo.

Según la antigua redacción, las operaciones intragrupo se valoran sobre la base del valor normal³³ de los bienes y servicios transferidos y recibidos, si esto provocara un aumento de los beneficios transferidos, o a la conclusión de un procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los Tratados internacionales para evitar la doble imposición.

El artículo 26 del Decreto Ley N° 7 de 31 de mayo de 2010³⁴ daba al sujeto pasivo la posibilidad de evitar la sanción, cuando el

establecimiento permanente; y, ii) en el plano objetivo, también a los establecimientos permanentes en el extranjero de sujetos controlados no residentes, en el caso de que los beneficios relativos no estén sujetos a impuestos o estén exentos de impuestos en el Estado miembro del sujeto controlado no residente.

³² Circular de la Agencia Tributaria N° 35/E de 4 de agosto de 2016.

³³ Había una referencia expresa a las normas contenidas en el artículo 9 del TUIR, según el cual, por valor normal, se entendía el valor por el que las partes independientes acordarían intercambiar los mismos bienes o servicios o adoptar la misma conducta y en las mismas condiciones económicas.

³⁴ Convertido con la modificación del art. 1 de la Ley n° 122 de 30 de julio de 2010, mediante la introducción de un nuevo párrafo, 2-ter, en el texto del art. 1 del

contribuyente hubiera justificado la política de precios de transferencia del grupo en una documentación específica, a conservar, tras previa notificación a las autoridades fiscales, y a presentar en caso de comprobación.

Aparte de evitar el riesgo de sanciones a las empresas, la norma también permitió a las autoridades tributarias contar con un mejor apoyo para comprobar la correcta determinación de los precios de transferencia adoptados por el contribuyente³⁵. Por otra parte, dado que se prevé la comunicación previa, la normativa también permite a éstas realizar un análisis más adecuado de los riesgos defraudatorios a fin de orientar la actividad de control (de conformidad con el artículo 27 del Decreto Ley N° 185, de 29 de noviembre de 2008) y las consiguientes comprobaciones³⁶.

Posteriormente, con el Decreto Ley N° 50, de 24 de abril de 2017, el ordenamiento jurídico italiano aplicó las indicaciones contenidas en las Directrices de la OCDE, que permiten referirse no ya al valor normal de los precios, sino al concepto de libre competencia, sobre cuya base los contribuyentes y las autoridades fiscales deben valorar las transacciones en un libre mercado entre empresas independientes³⁷.

Decreto Legislativo n° 471 de 18 de diciembre de 1997.

³⁵ TRABUCCHI, A. “Novità in materia di transfer pricing”, en LEO, M. Imposte sui redditi del testo unico, Giuffrè, 2011, pág. 307.

³⁶ Agenzia delle Entrate, circulares 58/E de 15 de septiembre de 2010 y 21/E de 18 de mayo de 2011.

³⁷ La declaración oficial del principio de la libre competencia figura en el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional y constituye una de las bases de los Tratados fiscales bilaterales que vinculan a los Estados que lo siguen. El artículo 9 establece que: “*Cuando las dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, distintas de las que habrían acordado empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas, de no existir tales condiciones, y que de hecho no se han generado a causa de las mismas, podrán ser incluidos en los beneficios de esa empresa y gravados en consecuencia*”. En un intento por ajustar los beneficios con referencia a las condiciones que se habrían dado entre empresas independientes en transacciones compatibles y en circunstancias comparables (es decir, en transacciones comparables entre partes independientes), el principio de plena competencia adopta un enfoque consistente en tratar a las entidades de un grupo multinacional como si actuaran como entidades separadas y no como subconjuntos inseparables de un solo grupo. Dado que, con arreglo al enfoque de la entidad

Además, la segunda frase del párrafo 7 del artículo 119 del TUIR, que se refiere al artículo 31-quáter del Decreto Presidencial No. 600 del 29 de septiembre de 1973, también ha sido modificada. Las normas mencionadas, además del instrumento de los procedimientos de acuerdo mutuo, prevén la posibilidad de concluir actividades de control en el contexto de actividades de cooperación internacional cuyos resultados pueden ser compartidos por los Estados participantes. También permiten que el contribuyente presente una solicitud de ajuste al alza, conforme a la valoración hecha por un país con el que esté en vigor un Tratado para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información³⁸.

3. EL ABUSO DEL DERECHO. UN BALUARTE CONTRA LOS PARAÍOS FISCALES

El principio de prohibición del abuso de las normas fiscales rige en el ordenamiento italiano³⁹; de hecho, la intención del legislador italiano en la Ley 23/2014 era introducir una cláusula general que diera cabida a las disposiciones específicas contra el abuso previstas en los distintos tributos. Para ello, el párrafo 1 del artículo 5 de la citada ley señaló: “*se delega en el Gobierno la tarea, con los Decretos legis-*

separada, las entidades de un solo grupo multinacional se consideran entidades independientes, la atención se centra en la naturaleza de las transacciones entre esas entidades y la posibilidad de que condiciones de esas transacciones difieran de las que se habrían producido en transacciones comparables entre partes independientes. Este análisis de las transacciones entre empresas asociadas y las transacciones entre partes independientes, llamado “análisis de comparabilidad”, es el núcleo de la aplicación del principio de igualdad de condiciones (Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, julio de 2017).

³⁸ VALENTE, P. G., Transfer Pricing: le ultime novità, IPSOA, 22 gennaio 2018.

³⁹ Para un examen más detallado del tema: E. M. PICCIRILLI, *L'istituto dell'elusione fiscale nell'ordinamento comunitario e nazionale e la legittimità costituzionale delle valide ragioni economiche*, ESI, Napoli, 2017; L. DEL FEDERICO, “Abuso e sanzioni”, in AAVV, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Giappichelli, 2016; A. GIOVANNINI, “Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco” *Rivista di Diritto Tributario*, n° 4, 2015, 4; MARONGIU, G. “Una stella cometa a guida dell’abuso da diritto vivente” *Rassegna Tributaria*, n° 5, 2015, pág. 5.

lativos mencionados en el artículo 1, de revisión de las disposiciones antielusivas vigentes a fin de unificarlas con el principio general de la prohibición del abuso de derecho”.

Atendiendo a este mandato, el Gobierno ha seguido los principios que se pueden deducir de la jurisprudencia en esta materia⁴⁰. Por un lado, la conducta abusiva debe entenderse como “*el uso inapropiado de instrumentos jurídicos adecuados para obtener ahorros fiscales, aunque dicha conducta no entre en conflicto con ninguna disposición específica*”. Por otro, se pretende “*garantizar la libertad de elección del contribuyente entre diferentes transacciones que impliquen también una carga fiscal distinta*”. La finalidad de obtener un ahorro fiscal indebido debe ser la causa predominante de la transacción abusiva realizada por el contribuyente; si bien cualquier razón extrafiscal puede excluir el abuso, siempre que no sea marginal y esté debidamente probada⁴¹.

A este respecto, parece conveniente aclarar, en consonancia con la jurisprudencia⁴², que “constituyen razones extrafiscales no solo las que produzcan una rentabilidad inmediata, sino también las que responden a necesidades organizativas y determinan una mejora estructural y funcional de la empresa del contribuyente”.

Respecto al principio de contradicción en el procedimiento, es de particular importancia el artículo 5 de la Ley anterior que tiene por objeto armonizarlo en esta materia, exigiendo entre otras cosas, que se: “e) *prevea una identificación formal y precisa de la conducta abusiva en la motivación de la liquidación tributaria, so pena de nulidad de la propia liquidación; f) prevea normas de procedimiento específicas que garanticen una eficaz contradicción con la administración tributaria y salvaguarden el derecho de defensa en cada etapa del procedimiento de liquidación tributaria*”.

Esta disposición está en consonancia con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que establece

⁴⁰ CESTARO, L. *L'abuso del diritto nella giurisprudenza di merito: casi pratici, atti del Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Campania, 6 febbraio 2015, págs. 16 ss.*

⁴¹ *Ibidem.*

⁴² *Ex multis*, Cassazione, Sez. Trib., 29/12/2010 n. 26316.

“el derecho de toda persona a ser oída antes de que se adopte cualquier medida individual que le afecte negativamente”.

Esta cuestión también es importante porque en el derecho tributario italiano no ha habido una formulación legal del principio de contradicción en el procedimiento⁴³, aunque se ha venido aplicando de forma generalizada en virtud de una consolidada jurisprudencia y como parte del principio general administrativo al debido proceso⁴⁴.

La vigencia plena de este principio ha sido reconocida en el sistema legal italiano, siguiendo la sentencia del Tribunal Constitucional, n. 132 de 2015. Ha ascendido al rango de principio fundamental, operando en ausencia de una disposición reguladora expresa y específica.

El Decreto Legislativo italiano de 5 agosto 2015, n. 128, ha dado gran importancia al derecho a ser oído. Dispone que el abuso del derecho debe ser declarado mediante un acto concreto que indique las razones por las que se considera que se ha cometido el abuso, precedido, bajo pena de nulidad, de la notificación al contribuyente de un trámite de alegaciones, que deberán presentarse en un plazo de sesenta días.

⁴³ Cassazione, Sez. Trib., 29/12/2010 n. 26316, argumentando que en el artículo 6 de los estatutos del contribuyente se prevé un procedimiento contradictorio “antes de proceder al registro de los tributos resultantes de las declaraciones”, únicamente “si existen incertidumbres sobre los aspectos pertinentes de la declaración”.

⁴⁴ Cassazione, Sez. Trib. 15/03/2013 n. 6621: “En materia aduanera, el principio de contradicción o del derecho a ser oído incluso en la fase administrativa, aunque no se menciona explícitamente en el Reglamento (CEE) N° 2913/92, de 12 de octubre de 1992 (Código Aduanero Comunitario), (...) constituye un principio general del derecho comunitario que se aplica siempre que la administración se propone adoptar un acto que perjudique a una persona (véase TJCE, sentencia de 18 de diciembre de 2008 en el asunto C-349/07). De ello se desprende que la denuncia de los vicios de la actividad de la administración que puedan afectar al procedimiento sólo será relevante si, y en la medida en que, el incumplimiento de las normas ha supuesto un perjuicio concreto al derecho de defensa de la parte, directamente dependiente de la infracción que haya afectado a los vicios de la medida definitiva”; Cassazione, Sez. Trib. 07/02/2008, n° 2816: “Aunque no esté expresamente previsto, el procedimiento administrativo contradictorio también es necesario en materia tributaria en virtud del principio general administrativo del debido proceso”.

No obstante, la principal novedad de estas disposiciones consiste en la unificación, en un solo concepto, del abuso de derecho y la elusión fiscal, superando así los viejos conflictos doctrinales y jurisprudenciales relativos a la definición y delimitación exacta de ambos conceptos. La norma, que modificó la Ley N° 212/2000 (“Estatuto de los derechos del contribuyente”), introdujo un nuevo artículo 10-bis que tiene un valor general, respecto a todos los impuestos (impuestos sobre la renta e impuestos indirectos, sin perjuicio de las normas especiales vigentes en materia aduanera)⁴⁵.

⁴⁵ El artículo 1 del Decreto Legislativo italiano de 5 agosto 2015, n. 128, modificó el Estatuto de los derechos del contribuyente, introduciendo el artículo 10-bis, que dispuso: “1. *Constituyen un abuso del derecho una o más operaciones sin sustancia económica que, respetando formalmente las normas fiscales, logran esencialmente ventajas fiscales indebidas. Esas transacciones no son oponibles a la administración tributaria, que hace caso omiso de sus ventajas, determinando los impuestos sobre la base de las normas y principios eludidos y teniendo en cuenta la cantidad pagada por el contribuyente como resultado de esas transacciones.* 2. *A los efectos del párrafo 1, se considerarán: a) las transacciones sin sustancia económica: los hechos, actos y contratos, incluidos los relacionados entre sí, que no sean susceptibles de producir efectos significativos, salvo las ventajas fiscales. Los indicios de falta de sustancia económica son, en particular, la incoherencia de la calificación de las transacciones individuales con el fundamento jurídico del conjunto y la no conformidad del uso de los instrumentos jurídicos con las lógicas normales del mercado; b) las ventajas fiscales indebidas son beneficios, aunque no sean inmediatos, realizados en contraste con los fines de las normas fiscales o con los principios del sistema tributario.* 3. *En todo caso, no se considerarán abusivas las operaciones justificadas por razones válidas extrafiscales, no marginales, incluidas las de carácter organizativo o de gestión, que respondan a fines de mejora estructural o funcional de la empresa o de la actividad profesional del contribuyente.* 4. *La libertad de elección del contribuyente entre los diferentes esquemas opcionales ofrecidos por la ley y entre operaciones que implican una carga fiscal diferente.* 5. *El contribuyente podrá proponer un recurso de conformidad con el procedimiento y con los efectos del artículo 11 de la presente Ley, para determinar si las operaciones que pretende realizar o que se han realizado constituyen casos de abuso de derecho. La solicitud se presentará antes de que expire el plazo para la presentación de la declaración o para el cumplimiento de otras obligaciones fiscales relacionadas con el caso al que se refiere la solicitud.* 6. *Sin perjuicio de cualquier otra acción de comprobación dentro de los plazos establecidos para los distintos impuestos, el abuso del derecho se comprobará mediante un acto específico, precedido, bajo pena de nulidad, de la notificación al contribuyente de una solicitud de aclaración que deberá presentarse en un plazo de sesenta días, indicando las razones por las que se considera un abuso de derecho.* 7. *La solicitud de aclaración será notificada por la admi-*

El Decreto, en comparación con la primera versión presentada al Parlamento, fue objeto de una serie de modificaciones, a fin de tener en cuenta algunas de las aclaraciones expresadas por la Cámara y el Senado en los dictámenes emitidos por las respectivas Comisiones de Finanzas que examinaron el texto.

Pues bien, el art. 1 del Decreto, en su versión final, insertó una nueva disposición en el Estatuto de los derechos del contribuyente italiano, el art. 10.bis, que denominó “*regulación del abuso de derecho o elusión fiscal*”, utilizando ambas expresiones como sinónimos. Define en el párrafo primero a esta institución unitaria como a “*una o más*

nistración fiscal de conformidad con el artículo 60 del Decreto Presidencial No. 600, de 29 de septiembre de 1973, con sus modificaciones posteriores, dentro del plazo de caducidad previsto para la notificación del acto fiscal. Entre la fecha de recepción de las aclaraciones o la expiración inútil del plazo asignado al contribuyente para responder a la solicitud y la fecha de pérdida de la facultad de notificar el documento fiscal por parte de la administración, no deben transcurrir menos de sesenta días. En su defecto, el plazo para la notificación del documento fiscal se amplía automáticamente, como excepción al plazo ordinario, hasta sesenta días. 8. Sin perjuicio de las disposiciones relativas a los impuestos individuales, el acto tributario estará motivado específicamente, so pena de nulidad, en relación con la conducta abusiva, las normas o principios evitados, las ventajas fiscales indebidas logradas, así como las aclaraciones hechas por el contribuyente en el período mencionado en el párrafo 6. 9. Corresponderá a las autoridades fiscales demostrar la existencia del abusivo de la norma, no detectable de oficio, en relación con los elementos mencionados en los párrafos 1 y 2. Corresponderá al contribuyente probar la existencia de las razones extrafiscales a que se refiere el párrafo 3. 10. En caso de apelación, los impuestos o tasas superiores que se determinen, junto con los intereses correspondientes, se recaudarán de conformidad con el artículo 68 del Decreto legislativo n. 546 de 31 de diciembre de 1992, c, modificaciones posteriores, y el artículo 19 l) del Decreto legislativo n. 472 de 18 de diciembre de 1997. 11. Las partes que no sean aquellas a las que se aplica lo dispuesto en este artículo podrán solicitar la devolución de los impuestos pagados a raíz de operaciones abusivas cuyos beneficios fiscales hayan sido desautorizados por las autoridades fiscales, presentando una solicitud a la Oficina de Recaudación de Impuestos en el plazo de un año a partir del día en que la evaluación se hizo definitiva o se resolvió por vía judicial, la cual pagará el impuesto y los intereses efectivamente recaudados como resultado de tales procedimientos. 12. Durante la comprobación, el abuso del derecho sólo puede tener lugar si no se pueden anular las ventajas fiscales a través de la violación de disposiciones fiscales específicas. 13. Las transacciones abusivas no darán lugar a actos punibles según el derecho penal fiscal. La aplicación de las sanciones fiscales administrativas no se ve afectada”.

operaciones sin sustancia económica que, respetando formalmente las normas fiscales, logran esencialmente ventajas fiscales indebidas". La consecuencia es similar a la prevista en las normas preexistentes sobre la elusión, dado que *"Esas transacciones no son oponibles a la administración tributaria, que hace caso omiso de sus ventajas, determinando los impuestos sobre la base de las normas y principios eludidos y teniendo en cuenta la cantidad pagada por el contribuyente como resultado de esas transacciones"*.

Por lo tanto, sin perjuicio de las normas especiales vigentes en materia de aduanas y en plena consonancia con la Recomendación 2012/772/UE⁴⁶ sobre la planificación fiscal agresiva, se introduce una norma general en el Derecho Tributario italiano contra el abuso, que al mismo tiempo propone derogar la actual norma contra la evasión aplicable sólo a la liquidación de impuestos sobre la renta de un número cerrado de transacciones: *"Se deroga el artículo 37-bis del Decreto Presidencial No. 600 de 29 de septiembre de 1973, en su versión modificada. Las disposiciones que se refieren a ese artículo se entenderán referidas al artículo 10.bis de la Ley N° 212, de 27 de julio de 2000, en aquello que sean compatibles"*⁴⁷.

En particular, con arreglo a las nuevas disposiciones, la evasión fiscal se produce cuando una o más operaciones sin sustancia económica, aunque cumplan las normas fiscales, logran esencialmente ventajas fiscales indebidas.

De ello se desprende que hay que tener en cuenta los siguientes factores: una o más transacciones sin sustancia económica; cumplimiento formal de las normas fiscales; realización de una ventaja fiscal indebida; y la ventaja fiscal como efecto esencial de la transacción.

Por lo tanto, las ventajas fiscales indebidas que se obtengan como resultado de la operación sin sustancia económica deben constituir un elemento fundamental con respecto a todos los demás propósitos perseguidos. Se da importancia a la intención específica del contribuyen-

⁴⁶ Para más detalle sobre la recomendación: ZIZZO, G. "L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazione europeae" *Corriere Tributario*, n° 39, 2014, págs. 2997 y ss.

⁴⁷ Así reza el párrafo 2 del artículo 1 del Decreto Legislativo 128/2015 que contiene disposiciones sobre la seguridad jurídica en las relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

te, que, al adoptar una conducta determinada, tiene como propósito “esencial” la búsqueda de una ventaja fiscal indebida.

En consonancia con la disposición ya contenida en el artículo 37-bis del Decreto Presidencial No. 600/1973, la nueva norma establece que la conducta abusiva no es oponible a las autoridades fiscales: cuando la Agencia Tributaria comprueba la conducta abusiva, las transacciones evasivas realizadas por el contribuyente pasan a ser ineficaces a efectos fiscales y, por lo tanto, no se pueden obtener las ventajas tributarias correspondientes.

Además, según la nueva disposición, no se consideran abusivas las operaciones justificadas por razones extrafiscales válidas, que no sean marginales, incluidas las de reestructuración, organización o gestión que respondan a los fines de mejora estructural o funcional de la empresa del contribuyente.

Además, se reconoce expresamente la libertad de elección del obligado tributario entre los diferentes regímenes opciones que ofrece la ley y de las transacciones que implican una carga fiscal diferente.

En cuanto a la carga de la prueba, desde el punto de vista del procedimiento, corresponde a las autoridades tributarias demostrar la existencia del abuso; mientras que corresponde al contribuyente demostrar las “razones extrafiscales no marginales válidas” de las transacciones realizadas, como motivo excluyente del abuso.

El Decreto Legislativo 128 de 2015 (que da aplicación a los artículos 5, 6 y 8, párrafo 2, de la Ley 23/2014) también contempla un derecho de consulta a la Administración⁴⁸.

En la versión original del plan, el contribuyente tenía la posibilidad de presentar una solicitud de consulta previa a la Agencia Tributaria a fin de averiguar si las transacciones que se proponía realizar constituían un abuso de derecho. Esta disposición, tal como figuraba en el proyecto original del Decreto, fue reformulada para tener en cuenta las observaciones realizadas por los comités del Senado y de la Cámara.

⁴⁸ Sul punto GALLO, F. “La nuova frontiera dell’abuso del diritto in materia fiscale”, *Rass. Trib.*, n° 6, 2015, págs. 1234 e ss.; PICCIRILLI, E. M. “L’evoluzione normativa del diritto di interpello”, *Il Fisco*, n° 21, 2004, págs. 3204 e ss.

En particular, con estas observaciones se pidió al Gobierno que considerara si sería apropiado especificar que la solicitud de una decisión preliminar sobre el abuso de derechos debería realizarse antes del plazo para la presentación de la declaración y para el cumplimiento de otras obligaciones fiscales relacionadas con el caso para el que se presenta la misma.

Además, otra observación de las comisiones parlamentarias pidió que se valorara la conveniencia de coordinar la disposición antes mencionada, cuando se refiere a la posibilidad de que el contribuyente proponga una consulta previa para determinar si las transacciones que se propone realizar constituyen un abuso de derecho, con otra disposición, también contenida en el citado Decreto (art. 1, párrafo 3), que dispone que el contribuyente deberá presentar una solicitud con el propósito de no aplicar las reglas tributarias que, para contrarrestar fenómenos elusivos, limitan las deducciones, bonificaciones, créditos fiscales u otros beneficios fiscales admitidos en otro caso.

Con el fin de adaptar el texto de la reforma a las observaciones realizadas, en su versión final, la disposición prevé que el contribuyente presente una solicitud a la Agencia Tributaria, de conformidad con el artículo 11 de la Ley N° 212/2000, con el fin de determinar si no sólo las transacciones que se pretenden realizar, sino también las que ya se han realizado, constituyen supuestos de abuso de derecho.

En este caso, la solicitud deberá presentarse antes de que expire el plazo para la declaración o para el cumplimiento de otras obligaciones fiscales relacionadas con el supuesto al que se refiere la misma.

Por lo tanto, en el antiguo proyecto de Decreto se preveía que el artículo 10-bis (*Disciplina del abuso de derecho o de la evasión fiscal*) regularía, en materia de abuso/evasión, un caso concreto de consulta previa: en particular, se debería haber dado al contribuyente la facultad de ponerse en contacto con las autoridades fiscales para conocer la determinación de estas últimas en cuanto al carácter abusivo o no de las operaciones previstas pero aún no realizadas; mientras que en la versión final, en cambio, se ha modificado el texto de la disposición a fin de ampliar el derecho de consulta también a las transacciones ya realizadas, dando así al contribuyente la posibilidad de dirigirse a la Agencia Tributaria para conocer su opinión sobre el carácter abu-

sivo de las transacciones, tanto antes como después de que se hayan realizado.

4. CONCLUSIONES

Como hemos tenido la oportunidad de profundizar en las páginas anteriores, no es posible formular una noción única y universalmente compartida de paraíso fiscal, debido a la dificultad objetiva de identificar todas las peculiaridades de este fenómeno⁴⁹.

Los *tax havens* a los que se refiere la literatura fiscal anglosajona del siglo pasado⁵⁰ eran lugares en los que era posible evasión de regímenes fiscales rígidos. Con el tiempo, esta expresión también se relaciona con las consecuencias desfavorables producidas por la erosión de la base impositiva precisamente de los países más avanzados por una competencia fiscal desleal.

Además, los paraísos fiscales no sólo han representado el destino de las sumas resultantes de la evasión y el blanqueo de dinero, sino también el pivote de esa globalización financiera y una de las causas que agravaron la crisis económica que ha golpeado el mundo occidental en los últimos años⁵¹.

Aunque existe una conciencia por parte del G20 de que una de las causas que suelen generar crisis financieras es uso especulativo de las reservas tóxicas que se acumulan en los distintos paraísos fiscales, sin embargo, no existe la fuerza (o más bien la voluntad) de frenar este fenómeno, sobre todo por la resistencia de algunos países desarrollados que, con gran hipocresía, quieren mantener sus propios *tax havens*⁵².

⁴⁹ LUPOI, M. "Tax Havens", en Enciclopedia Giuridica, Treccani, 2019, págs. 359 y ss.; OECD, "Report on Harmful Tax competition: an emerging global issue", in *National Tax Journal*, 1998, págs. 601 y ss.

⁵⁰ G. S. A. WHEATCROFT, "The general principles of *tax planning*", *British Tax Review*, 1963, págs. 190 y ss.

⁵¹ Además de los *hedge fund* y las instituciones de inversión colectiva, verdaderos creadores de la especulación bursátil, los valores tóxicos también se reúnen en paraísos fiscales. Además, todas las principales instituciones de crédito tienen oficinas en estos territorios.

⁵² La UE con Luxemburgo, China con Hong Kong y Macao, los EEUU con las Islas Vírgenes y Delaware, Gran Bretaña con los territorios de ultramar como los del

Estos territorios son a menudo depositarios de ingentes sumas de dinero procedentes de actividades ilegales o de la evasión fiscal. Contra este fenómeno, Italia ha tratado de recuperar ese capital con la llamada *revelación voluntaria* —*voluntary disclosure* (y antes de ello el *escudo fiscal*)—.

Este instrumento ha permitido a los contribuyentes que poseen ilegalmente activos en el extranjero regularizar su situación informando voluntariamente a las autoridades tributarias del incumplimiento de las obligaciones⁵³. Los contribuyentes que se adhieren a este instrumento obtienen descuentos de hasta la mitad de las sanciones. Los impuestos y los intereses adeudados sobre el capital que retorna del extranjero deben pagarse en su totalidad.

En lo que respecta al resto de los ingresos o bienes procedentes de actividades delictivas o de actividades lícitas desconocidas para las autoridades fiscales, sólo queda un instrumento para combatirlos: las fuerzas policiales dirigidas por el poder judicial.

Por otro lado, la ubicación de una actividad, la fijación de la residencia o la transferencia de beneficios a un paraíso fiscal, régimen fiscal preferencial o territorio offshore son asuntos diferentes⁵⁴, frente a los que se han puesto en marcha una serie de instrumentos, como por ejemplo las *Controlled Foreign Companies* o los *Transfer pricing*.

La deducibilidad de los gastos procedentes de actividades realizadas por entidades situados en estos territorios es otra de esas medidas; como lo es el instrumento jurídico de la elusión fiscal o el abuso de la ley, que detecta las transacciones sin sustancia económica que el contribuyente realiza con el objetivo principal, precisamente, de obtener ahorros fiscales mediante el uso inapropiado de los esquemas legales.

Canal de la Mancha.

⁵³ Ley N° 186, de 15 de diciembre de 2014, sobre “Disposiciones relativas a la aparición y el retorno de capitales en el extranjero y al fortalecimiento de la lucha contra la evasión fiscal”. “Disposiciones sobre el blanqueo de dinero”. Artículo 7 del Decreto Ley N° 193 de 22 de octubre de 2016: “Reapertura de los términos del procedimiento de cooperación voluntaria y reglamento correspondiente”.

⁵⁴ Se suele referir a la actividad *offshore* como la actividad llevada a cabo por una persona residente en un país que ha localizado su negocio en otro país con una ventaja fiscal. El término *offshore*, es decir, “fuera de la orilla” (en el sentido de “lejos de casa”), se refiere principalmente a los paraísos fiscales situados en las islas: Caimán, Bahamas, Seychelles, etc.

Cada uno de esas operaciones es aparentemente legítima, pero la ilegalidad se deriva del hecho de que se aplican con el único objetivo de obtener ventajas fiscales.

El artículo 10-bis del Estatuto de los Derechos de los Contribuyentes (Ley No 212 de 2000), que regula el abuso de la ley y la evasión fiscal, incluye una excepción: los motivos económicos válidos. En efecto, se está en presencia de un abuso de derecho cuando una o varias operaciones sin sustancia económica, respetando las normas fiscales, logran esencialmente ventajas fiscales indebidas. La norma deja claro que una transacción carece de sustancia económica si los hechos, actos y contratos, aunque estén relacionados, no son adecuados para producir efectos significativos distintos de las ventajas fiscales. Los beneficios, incluso los no inmediatos, que se realicen en contraste con la finalidad de las normas fiscales o con los principios del sistema tributario se consideran indebidamente obtenidos. Esas transacciones no son oponibles a las autoridades fiscales: cuando la Agencia Tributaria comprueba la conducta abusiva, las transacciones elusivas realizadas por el contribuyente pasan a ser ineficaces a efectos fiscales y, por lo tanto, no se pueden obtener las ventajas fiscales perseguidas.

En otras palabras, si el contribuyente incurre en una conducta, consistente en una de las transacciones indicadas por la ley, destinada a eludir el fundamento de la norma imperativa para obtener un beneficio indebido, está realizando un caso elusivo. No obstante, si pudiera demostrar que esa conducta está justificada por “motivos económicos válidos”, esta hipótesis, aunque elusiva, merecería ser protegida por la ley.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV, *La geografia dei paradisi fiscali*, IPOSOA, Milano, 2017
- BARTOLOMUCCI, S. “L’ambito soggettivo di applicazione della Controlled Foreign Companies Legislation: alcune problematiche interpretative e applicative della norma” *Il Fisco* n° 13, 2002, fasc. 1.
- BECCHI, A. y REY, G. M. *L’economia criminale*, Laterza, Roma - Bari, 1994.
- BELLUZZO, L. y LO PRESTI, E. “Le black e white lists italiane: un quadro di sintesi”, *Il Fisco* n° 29, 2002, fasc. 1.
- BOIDI, M.; GERLA, C. y PIAZZA, M. “Il trasferimento della residenza all’estero: coordinamento fra normativa interna e trattati contro le doppie imposizioni” *Il Fisco* n° 10, 2000.

- CAPOLUPO, S. “La residenza fiscale”, *Il Fisco* n° 40, 1998
- G. CAPUTI; V. DELLE FEMMINE, COMMENTO, “Legge Finanziaria 1999” allegato a *Il Fisco* n° 1, 1999
- CARACCIOLI, I. “Nuovi rischi penali per le persone fisiche residenti nei paradisi fiscali” *Il Fisco*, n° 38, 1998.
- CARAMIGNOLI, G. “Il ruolo ad adiuvandum degli organismi sovranazionali e la centralità della cooperazione amministrativa interstatale” en *Black list e paradisi fiscali*, di G. CARAMIGNOLI; A. DE VITA; G. GIOVE y C. LAMANUZZI, Rimini, 2011.
- CAVALLINO F. y FACCHIN, A. “Il coordinamento tra la disciplina CFC e la disciplina dei costi sostenuti con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata” *Il Fisco*, 15, 2006.
- CESTARO, L. *L'abuso del diritto nella giurisprudenza di merito: casi pratici*, atti del Seminario di aggiornamento professionale e di approfondimento per i magistrati delle Commissioni tributarie della Regione Campania, 6 febbraio 2015.
- COMUZZI, P. “Lotta alle false residenze” *Il Fisco* n° 38, 1998.
- D'ALFONSO, G. “Paesia confronto, unicità del caso italiano?” *Tax Planning*, n° 16, 2001.
- DANTE, F. y VACCARINO, M. V. “Trasferimenti fittizi di residenza fiscale” *Corriere Tributario*, n° 48, 2002.
- L. DEL FEDERICO, Abuso e sanzioni, in AAVV, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Giappichelli, 2016
- GALLO, F. “La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale” *Rass. Trib.*, n° 6, 2015.
- A. GIOVANNINI, “Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche, anatomia di un equivoco” *Rivista di Diritto Tributario*, n° 4, 2015.
- FLORIANI, “Paradisi fiscali: il Ministero delle finanze lancia il progetto pilota contro gli evasori fiscali”, *Il Fisco* n° 3, 1995.
- GIUNTA, G. “Torna in Italia chi vive in Paradiso”, *Il Sole-24 Ore*, 30 settembre 1998.
- LA ROCCA, S. “Il mutamento di residenza quale tipica forma di *tax planning* delle persone fisiche. Disamina degli strumenti normativi interni di reazione al fenomeno (con accenni al diritto comparato)” *Rivista di Diritto Tributario*, n° 1, 2000.
- LUPOI, M. “Tax Havens” en *Enciclopedia Giuridica*, Treccani, 2019.
- MARONGIU, G. “Una stella cometa a guida dell'abuso da diritto vivente” *Rassegna Tributaria*, n° 5, 2015.
- MAZZA, “La nozione di controllo nella disciplina delle CFC: profili del sistema” *Il Fisco*, Rassegna di fiscalità internazionale, n° 2002.

- G. MELIS, “Riflessioni intorno alla presunzione di residenza fiscale di cui all’art. 10 della L. 23 dicembre 1998” *Rassegna Tributaria*, n° 4, 1999.
- MAISTO, G. “La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime tributario privilegiato”, *Rivista di Diritto Tributario* n° 2, 1999.
- OECD, “Harmful Tax competition: an emerging global issue”, 1998.
- ORLOV, M. “The concept of tax haven: a legal analysis” Intertax, 2004.
- PACINO, P. “Novità in materia di controlled foreign companies”, en LEO, M. *Imposte sui redditi del testo unico*, Giuffrè, 2011.
- PEZZUTO, S. y SCREPANTI, G. “Il nuovo regime della residenza fiscale delle persone fisiche”, *Rassegna Tributaria*, n° 2, 1999.
- PEZZUTO, G. *Paradisi fiscali e finanziari*, Il Sole 24 ore, Milano, 2001.
- PIAZZA, M. *Guida alla fiscalità internazionale*, ed. Il Sole-24 Ore, Milano, 2001.
- PICCIRILLI, E. M. *L’istituto dell’elusione fiscale nell’ordinamento comunitario e nazionale e la legittimità costituzionale delle valide ragioni economiche*, ESI, Napoli, 2017.
- PICCIRILLI, E. M. “L’evoluzione normativa del diritto di interpello” *Il Fisco*, n° 21, 2004.
- POLLARI N. y PERLINI, L. “Luci ed ombre delle recenti disposizioni fiscali internazionali a portata ultraterritoriale, il nuovo art. 127.bis del TUIR” *Il Fisco*, n° 2, 2001.
- POLLARI, N. *Lezioni di diritto tributario internazionale*, LaurusRobuffo, Roma, 2005.
- TAZZIOLI, A. “Determinazione della residenza ai fini Irpef tra normativa interna e convenzioni internazionali” *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n° 9, 1999.
- TRABUCCHI, A. “Novità in materia di transfer pricing”, en LEO, M. *Imposte sui redditi del testo unico*, Giuffrè, 2011.
- TRUTALLI, F., “La nozione di residenza fiscale alla luce del progetto antiabuso” *Corriere Tributario*, n° 42, 1998.
- TURI, G., “La residenza delle società” *Diritto e pratica tributaria*, n° 2, 2019.
- UCKMAR, V., *Tax Evasion and tax avoidance*, Firenze, 1983
- VALENTE P. G., “Il network convenzionale di San Marino” *Commercio Internazionale*, 5, 2010.
- VALENTE, P. G., *Controlled Foreign Company legislation*, Il Sole 24 Ore, 2001
- VALENTE, P. G., *Transfer Pricing: le ultime novità*, IPSOA, 22 gennaio 2018, <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2018/01/22/transfer-pricing-le-ultime-novità>.

- VALENTE, P. G. “Recenti pronunciamenti in tema di residenza fiscale delle persone fisiche” *Diritto e pratica tributaria*, n° 3, 2001.
- VASAPOLLI, G. y VASAPOLLI, A. “Regole più precise per le CFC” *Corriere Tributario*, n° 2, 2002.
- VASAPOLLI G. y VASAPOLLI, A. “La compatibilità delle CFC con il modello OCSE”, *Corriere Tributario*, n° 17, 2001.
- G. S. A. WHEATCROFT, “The general principles of *tax planning*” *British Tax Review*, 1963.
- ZIZZO, G. “L’abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazione europee” *Corriere Tributario*, n° 39, 2014.

JURISPRUDENCIA

- Cass. Sent. 966/1961
- Cass. Sent. 884/1968
- Cass. Sent. 435/1973
- Cass. Sent. 2561/1975
- Cass. Sent. 1309/1977
- Cass. Sent. 4891/1977
- Cass. Sent. 2936/1980
- Cass. Sent. SS.UU. 5292/1985
- Cass. Sent. 791/1985
- Cass. Sent. 1738/1986
- Cass. Sent. 1215/98
- Cass. Sent. 9319/2006
- Cass. Sent. 2816/2008
- Corte Giustizia Sent. 18 dicembre 2008, C-349/07
- Cass. Sent. 26316/2010
- Cass. Sent. 6621/2013
- Cass. Sent. 21970/2015

Los paraísos fiscales en Portugal: las jurisdicciones con régimen fiscal claramente más favorable¹

MANUEL FAUSTINO

Arbitro tributario (CAAD)

Portugal

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 1.1. Antecedentes. 1.2. Contexto actual. 2. LISTAS. 2.1. Lista de países, territorios o regiones con régimen fiscal claramente más favorable. 2.2. La lista de las jurisdicciones offshore del Banco de Portugal, asimiladas por las autoridades tributarias a “jurisdicciones de fiscalidad privilegiada”. 3. MEDIDAS DE DEFENSA ADOPTADAS POR PORTUGAL. 3.1. LGT. 3.2. Impuestos sobre la renta. 3.2.1. IRS. 3.2.2. IRC. 3.2.3. Estatuto de los beneficios fiscales (EBF). a) Fondos de inversión. b) Ganancias y pérdidas patrimoniales. c) Zonas Francas. d) Impuesto Municipal sobre Inmuebles (IMI). e) Rentas relacionadas con la gestión forestal. f) Reorganización de empresas como resultado de operaciones de reestructuración o acuerdos de cooperación. g) Rehabilitación urbana. 3.3. Impuestos sobre el patrimonio. 3.3.1. Impuesto Municipal sobre la Transmisión de Inmuebles (IMT). 3.3.2. Impuesto Municipal Sobre Inmuebles (IMI) y Adicional al Impuesto Municipal sobre Inmuebles (AIMI). a) El inicio de tributación. b) Tipos de tributación. c) Medidas defensivas en AIMI. 3.3.3. Impuesto del timbre. 3.4. Régimen General de las Infracciones Tributarias (RGIT). 4. CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. *Antecedentes*

Fue con el Decreto-Ley 37/95, de 14 de febrero, cuando se establecieron por primera vez en Portugal las medidas de lucha contra la evasión y el fraude fiscal internacional, tradicionalmente conocidas como “medidas antiabuso”. El legislador portugués se limitó a establecer

¹ Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de investigación: *Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales* (DER2017-89626-P) convocatoria 2017, correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España.

algunas disposiciones, principalmente frente a sociedades constituidas o establecidas en aquellos territorios

Siguiendo a MENEZES LEITÃO², respecto a la delimitación de los paraísos fiscales, se planteaban tres alternativas: a) la adopción de un concepto relativo (comparación de las distintas legislaciones con el sistema nacional)³, b) de un concepto absoluto⁴ o, c) un sistema de enumeración concreta de países, territorios o regiones, a modo de lista, considerados o no considerados paraísos fiscales⁵.

El legislador portugués optó inicialmente por un concepto absoluto, tal y como había hecho previamente Alemania, refiriéndose a este grupo de territorios como aquellos con un “*régimen fiscal claramente más favorable*”, y definiéndolos, en las disposiciones añadidas al Código del IRC sobre la inversión de la carga de la prueba y las disposiciones de la Subsección F⁶, como aquellos en los que la persona jurídica no está sujeta al impuesto sobre sociedades o, si lo está, es gravada de forma inferior al 20% de las cantidades que corresponderían en Portugal o de sus beneficios.

A principios de siglo, después del Informe sobre la Competencia Fiscal Perjudicial, de la OCDE, de 1998⁷ y del Código de Conducta

² MENEZES LEITÃO, L. M. T., *A Introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional: o Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de fevereiro*, in *Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos (CTF), n.º 377, 1995, págs. 91-104.*

³ Por ejemplo, Francia y Bélgica.

⁴ Donde se daba como ejemplo el sistema fiscal alemán, que consideraba como paraíso fiscal todo territorio que tributase a un tipo inferior al 30% del previsto para las empresas instaladas en su territorio (§ 8, abs. 3 de AStG).

⁵ Brindando como ejemplo de los primeros a Australia y Japón, y como ejemplos de la segunda el Reino Unido y Canadá.

⁶ Subpart F Rules.

⁷ Sobre los trabajos del Foro mundial para las prácticas de competencia fiscal perjudicial propuesto por la OCDE, otros dos autores portugueses, SANTOS, A. C. D. e PALMA, C. C., *A OCDE, A concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?*, in *Ciência e Técnica Fiscal, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, n.º 403, 2001, págs. 160 y ss.*, el estudio *A OCDE, A concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?*

de la Unión Europea de 1997 y otras medidas⁸, la definición de paraíso fiscal fue modificada por la Ley n° 30-G/2000, del 29 de diciembre, en términos susceptibles de crítica. Con esta ley, la definición de paraíso fiscal pasó a delimitarse por tres criterios alternativos:

- a) El territorio debe estar incluido en la lista aprobada por la Disposición del ministro de Hacienda⁹;
- b) No se tribute por un impuesto sobre la renta idéntico o similar al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRS) o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (IRC);
- c) En caso de tributar, el importe del impuesto pagado sea igual o inferior al 60% de la cuantía que se devengaría si dicha entidad fuera considerada residente en territorio portugués.

La crítica de MENEZES LEITÃO¹⁰ a esta regulación se fundamentó en varios aspectos. En primer lugar, por el hecho de que, al

⁸ Específicamente, *Para um mercado interno sem obstáculos fiscais. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria comum consolidada para as suas atividades ao nível da EU. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social*, COM (2001) 582 final, de 23 octubre 2001.

⁹ Como se verá en el epígrafe siguiente, la primera lista de paraísos fiscales portugueses (*black list*) ya estaba vigente desde 1994. Sin embargo, tenía un ámbito, objetivo y subjetivo, de aplicación muy reducido. En realidad, fue aprobada después del establecimiento de una exención de los intereses de la deuda pública portuguesa (Decreto-Ley n° 88/94, del 2 de abril), pero después se extendió a los intereses de cualquier deuda emitida en territorio portugués (Decreto-Ley n° 193/2005, del 7 de noviembre), cuando sus titulares fuesen no residentes. No obstante, la exención no se aplicaba cuando los no residentes “*fuesen residentes en países, territorios o regiones cuyo régimen de tributación se presente claramente más favorable que el correspondiente a la tributación de estos en territorio portugués*” (extracto del Decreto-Ley n° 88/94, del 2 de abril) o “*tuviesen su residencia fiscal en países con regímenes de tributación privilegiada, que constan en la lista aprobada por disposición del ministro de Estado y de Hacienda*” (extracto del Decreto-Ley n° 193/2005 del 7 de noviembre). Aquí se señala la transición de la expresión “*régimen de tributación claramente más favorable*” hacia la otra, “*regímenes de tributación privilegiada*”.

¹⁰ MENEZES LEITÃO, L. M. T., *O Controlo e Combate às Práticas Tributárias Nocivas*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, n° 409/410, 2003, págs. 119/134. Dentro de la escasa producción científica portuguesa sobre el asunto, es necesario resaltar, incluso con carácter menos doctrinario, el estudio de VEIGA DE FARIA, M. T. B. *Paraísos Fiscais: formas de utilização e medias de combate à evasão fiscal*, in *Ciência e Técnica*

pasar a adoptarse el sistema de lista, la misma corría el riesgo de se envejecer rápidamente y, desde otra perspectiva, restringía las posibilidades de impugnación judicial de dicha calificación por parte del contribuyente. En palabras de este autor¹¹ *“efectivamente, a partir del momento en el que un Estado, entra a esta «Lista Negra» y hasta que sea modificada, el contribuyente está sujeto a estas disposiciones, sin poder, ni siquiera, demostrar que, a pesar de que el Estado está en la lista negra, la sociedad en cuestión ha soportado un impuesto semejante al IRC portugués y ha pagado efectivamente el 60% de lo que sería adeudado en Portugal”*.

En segundo lugar, al excluir la posibilidad de tributación en cualquier otro impuesto que no sea idéntico o similar al IRC o IRS portugueses, podría ser paraíso fiscal cualquier otro sistema que no hubiese adoptado el modelo portugués de tributación de la renta, preguntándose si: *¿Para el legislador portugués, un Estado que adopte una tributación cedular en asuntos impositivos sobre la renta es un paraíso fiscal?*. Ya el criterio de los 60% del impuesto que sería adeudado en Portugal no levantaría, en principio, objeciones. Sin embargo, en su formulación exige una “contabilidad paralela”, efectuada en conformidad con las reglas dictadas en el CIRC, para que se pudiera demostrar que el impuesto pagado en el extranjero era, por lo menos, igual al 60% del IRC que sería adeudado en territorio portugués¹².

Termina su crítica en los siguientes términos: *“Debemos haber alcanzado así un estatus único en el mundo en lo que respecta a este tipo de disposiciones antiabuso: mientras que tenemos una lista incuestionable de países que constituyen regímenes fiscales privile-*

ca Fiscal, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, n° 409/410, 2003 págs. 89/115. Los dos autores, a la fecha vinculados al Centro de Estudios Fiscales de la Dirección General de los Impuestos portuguesa, han escrito estos textos para que sirvieran de soporte para la intervención realizada en la Conferencia Técnica del CIAT, realizada en Lisboa el 2003.

¹¹ Reiterando en este estudio y respecto a este punto lo que había escrito MENEZES LEITÃO, L. M. T., *Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal*, Revista Fisco, n° 107-108, 2003, págs. 35/45.

¹² Se comprueba que, actualmente, en el ámbito del régimen de transparencia fiscal internacional, o el régimen Controlled Foreign Companies (CFC), se realiza, expresamente, dicha exigencia, como veremos más adelante cuando estudiaremos el art. 66 del CIRC.

giados, obligamos al contribuyente a demostrar, en relación con las entidades residentes en cualquier otro país del mundo, que no están sometidas a un régimen fiscal privilegiado. Parece una solución típica de un régimen de autarquía económica, que nada tiene que ver con la actual situación económica mundial". De hecho, el 11 de septiembre aún no había ocurrido.

1.2. Contexto actual

Es en el art. 63-D de la Ley General Tributaria¹³ (LGT) donde, en Portugal, se encuentra consagrada desde 2010¹⁴ la noción de “paraísos fiscales”, entendidos como “países, territorios o regiones con régimen (fiscal) claramente más favorable”¹⁵. En realidad, el legislador portugués no utiliza expresamente la expresión “paraíso fiscal” como concepto jurídico. Como se ha evidenciado anteriormente, consciente de las dificultades que el concepto encierra en sí mismo¹⁶, prefirió, en

¹³ La LGT fue aprobada por el Decreto-Ley 398/98, del 12 de diciembre, entrando en vigor el 1 de enero de 1999. Hasta entonces, se encontraban en el Código de Procedimiento y de Proceso Tributario (CPPT) algunas normas que después se trasladaron a la LGT. En otros casos, eran los Códigos de cada impuesto los que regulaban, ciertos asuntos, específicamente los relacionados a derechos y garantías de los contribuyentes. La LGT representó, por este motivo, un refuerzo cualitativo del sistema fiscal portugués, pese a que se objete la ausencia formal de un rango jerárquico superior frente al resto de leyes fiscales. Es decir, no ha sido formalmente aprobada como una “ley de valor reforzado”, de valor inferior a la Constitución, pero superior a las leyes ordinarias (Ley y Decreto-Ley).

¹⁴ Expresión que consta en el n° 1 del art. 63-D de la LGT y que ha pretendido uniformizar la referencia a “paraísos fiscales” en toda la legislación fiscal portuguesa. Sin embargo, esta norma solo fue introducida en la LGT mediante la Ley 37/2010, del 2 de septiembre. Hasta entonces, el asunto se encontraba disperso en los diferentes Códigos de los impuestos, dificultando la elaboración de una teoría sobre la delimitación de “paraíso fiscal” en la legislación fiscal portuguesa. Lo que quedó establecido en el n° 1.1., *supra*, tiene siempre como referencia normas específicas de uno de los códigos del sistema fiscal portugués, el CIRC.

¹⁵ Se comprueba el retorno a la expresión “régimen fiscal claramente más favorable”, en aparente detrimento del “régimen fiscal privilegiado” que solo más tarde se consagra en la legislación portuguesa.

¹⁶ Y que, expresamente, reconoce en el preámbulo de la Disposición n° 150/2004, del 13 de febrero, que aun con modificaciones posteriores, es todavía el instrumento legislativo que aprueba la lista oficial portuguesa de “paraísos fiscales”, donde se puede leer lo siguiente: “Considerando las dificultades para definir «pa-

un primer momento, identificar, en una lista única, a las jurisdicciones que, de acuerdo con el Informe posterior de la OCDE de 1998¹⁷, integrarían los conceptos de “*paraíso fiscal*” y de “*régimen fiscal perjudicial*”.

Sin justificación verosímil, años más tarde, a través de la introducción del n° 5 al art. 63-D de la LGT, mediante la Ley 42/2016, del 28 de diciembre, consideró, asimismo, como “*países o jurisdicciones con régimen claramente más favorable, aunque no conste en la lista...*” las jurisdicciones que, aparentemente, el mencionado Informe consideró o calificó como meros *regímenes fiscales preferenciales*¹⁸.

Finalmente, y para aumentar la confusión conceptual, se consagró desgraciadamente un concepto indeterminado en el n° 2 del art. 63-A de la LGT, “*...país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable...*” a propósito de la obligación de las instituciones financieras de comunicaren, anualmente, a la Autoridad Tributaria y Aduanera (AT) las transferencias y envíos de fondos para estos territorios.

raíso fiscal» o «*régimen fiscal claramente más favorable*»...”. En este sentido, SILVA, S. T. D., *Viagem aos Paraísos Fiscais*, Working Paper, 2012.

¹⁷ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, París, 1998.

¹⁸ En consonancia con ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA & ASSOCIADOS, Sociedade de Advogados, RL, Newsletter n° 05, 2017, esta nueva disposición es “*una cláusula abierta para que la Administración pueda considerar una jurisdicción no incluida en la lista como un paraíso fiscal y la correspondiente cláusula de salvaguarda que excluye del ámbito de aplicación, a los países miembros de la UE e, incluso, los países que forman parte del EEE, con los cuales existían instrumentos de vinculación de cooperación administrativa interestatal equivalentes a los existentes en el marco de la Unión Europea. De esta forma, además de la mencionada lista, que también tenía la desventaja de ser estática y una jurisdicción que no esté incluida allí, no puede ser considerada, según la ley, como jurisdicción con «régimen fiscal claramente más favorable», la modificación ahora permite que la Administración considere, casuísticamente, otras jurisdicciones como «paraísos fiscales»*”.

Creemos que crea una discriminación entre Estados miembros de la Unión Europea y Estados terceros. Probablemente es incompatible con el derecho comunitario al cual se refiere la libre circulación de capitales e interfiere en la competencia fiscal no perjudicial, sin cualquier razón válida. Es importante notar, por otra parte, que dos de los requisitos de aplicación de este nuevo concepto ya están, según lo que entendemos, previstos en los incisos a) y b) de los criterios que el legislador exige considerar para incluir una jurisdicción en la lista.

Y lo que debe ser subrayado es que el n° 2 del art. 63-A de la LGT añade, en la práctica, una lista autónoma de países, territorios o regiones con régimen de tributación privilegiada más favorable, fundada en el concepto de “*ordenamientos jurídicos offshore*” o “*ordenamientos jurídicos no cooperantes*”. Es esta la expresión que se utiliza en el n° 1 del art. 118-A del Régimen General de las Instituciones de Crédito y Sociedades Financieras (RGICSF). Pero allí no se define el concepto. ¿Y cuales son los criterios jurídicos que el Banco de Portugal utiliza en el listado de estos *offshores*?

En el Aviso n° 7/2009, de 1 de septiembre, el Banco de Portugal desarrollo los conceptos en los términos siguientes:

- “**Se considera jurisdicción offshore** aquella que se caracteriza por atraer un significativo volumen de actividad con no residentes, por, por ejemplo, poseer regímenes menos exigentes en la obtención de autorización para el ejercicio de la actividad financiera y de supervisión, régimen especial de sigilo bancario, ventajas fiscales, legislación diferenciada para residentes/no residentes o facilidades para la creación de vehículos con finalidad especial (*special purpose vehicles*).
- **Se considera jurisdicción offshore no cooperante** aquella en que se verifiquen, por fuerza de imperativos legales de su jurisdicción, obstáculos a la prestación de información al Banco de Portugal a efectos de supervisión prudencial, respecto a la identificación del beneficiario ultimo de entidades mutuarías de operaciones de crédito (*ultimate beneficial owners*)”.

Se trata, en cualquier caso, de un concepto muy diferente de lo que es adoptado en la Unión Europea, considerando las conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de jurisdicciones no cooperantes a efectos fiscales de 5 de octubre de 2021. Adelántese que, en esta lista, se encuentran calificadas como no cooperantes a efectos fiscales solamente 9 jurisdicciones¹⁹.

En el n° 2 del mismo artículo 118-A RGICSF, se dispone que “Corresponde al Banco de Portugal indicar, mediante Aviso —tipo de norma en Portugal—, *los ordenamientos jurídicos offshore que se*

¹⁹ Samoa Americana, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

consideren no cooperantes para efectos del número anterior”. Estos ordenamientos se encuentran definidos en la Lista que consta en el anexo III al Aviso (del Banco de Portugal) n° 8/2016, de 23 septiembre 2016, instrumento con fuerza legal que impone a todas las instituciones financieras o otras entidades habilitadas a realizar servicios de pago, la obligación de informar el Banco de Portugal de todas las operaciones destinadas a ordenamientos jurídicos offshore²⁰; y se omite la expresión “no cooperantes”.

Esta “*nueva lista*”, que contiene 101 jurisdicciones, se convierte en una lista de referencia para todas las entidades obligadas a la comunicación de transferencias o envíos de dinero de acuerdo con las disposiciones del art. 63-A da LGT.

Es así, porque en la Disposición n° 191/2017, del 16 junio, que aprobó la declaración mod. 38 para hacer la comunicación de esta información a la AT, se indica: “*En el contexto, por propuesta de la AT, se clarifican las instrucciones de comunicación en el sentido de serán informadas no solo las transferencias individuales de importe superior a 12.5000 euros, sino también las operaciones fraccionadas que en su suma superen aquel importe, para todas las jurisdicciones que constan del anexo III del aviso del Banco de Portugal n° 8/2016*”. Y si esta indicación no fuera suficiente, porque se encuentra en el Preámbulo de la Disposición y no tiene fuerza de ley, la verdad es que en las instrucciones de relleno del formulario n° 38, que fueran también aprobadas por Dicha disposición, se escribió lo siguiente: *en este campo deben relacionarse las transferencias y envíos de fondos efectuados por contribuyente que se califique como ordenante y cuyo beneficiario tenga la correspondiente cuenta abierta en país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada mas favorable, se considerando como tal el listado de territorios expresamente identificados por el Banco de Portugal como “ordenamientos jurídicos offshore”*.

Es decir, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 63-A de la LGT, que dispone sobre el concepto de “...*país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable...*”, las autoridades tributarias portuguesas lo han hecho coincidir con el concepto de “or-

²⁰ Publicación en el Diário da República 2ª Série, n° 189, Parte E, de 30.09.2016.

denamientos jurídicos offshore". Y estos ordenamientos son los que constan de la Lista que el Banco de Portugal ha definido en la Lista del Anexo III del Aviso n° 8/2016, en el uso de su competencia propia.

Nada, todavía, nos dice si esta lista, cuya función tributaria es de comunicación de operaciones financieras, cumple otras funciones tributarias, como, por ejemplo, añadir nuevas jurisdicciones a los paraísos fiscales de la lista que nosotros ya calificamos de "exhaustiva". En nuestro entendimiento, los "paraísos fiscales" *strictu sensu*, con las consecuencias fiscales previstas en la ley, solamente pueden ser las jurisdicciones que, en el ejercicio de su competencia propia conferida por el n° 1 del art. 63-D de la LGT, el ministro de Hacienda apruebe, por Disposición, a las que se añaden las jurisdicciones que puedan integrar por el n° 2 del art. 63-D de la LGT expresamente.

Como se comprenderá, es muy difícil, en esto contexto, concluir con seguridad sobre el sentido y el ámbito del concepto de "paraíso fiscal" en uso en Portugal^{21/22}. No hay doctrina en Portugal sobre esta

²¹ Parece, al contrario, que existe una confusión deliberada basada en la disposición del n° 11 del art. 63.-A, según la cual "El Banco de Portugal debe poner a disposición de la Autoridad Tributaria y Aduanera, dentro del plazo previsto en el n° 2, información por entidad declarante, en número y valor, adicionada por destino y motivo, referente a las transferencias y envíos de fondos que tengan como destinatario, una entidad ubicada en un país, territorio o región **con régimen de tributación privilegiada más favorable**, que hayan sido informadas al Banco de Portugal por parte de las entidades mencionadas en el n° 2". Ahora bien, los informes realizados por las entidades mencionadas al Banco de Portugal deberían ser iguales a los que son comunicados al AT, en su modelo 38, ya que los comunicantes son los mismos. Pero, no se sabe qué es lo que comunica el Banco de Portugal a la AT, ni tampoco lo que la AT hace con la información que le reporta el Banco de Portugal, al amparo de la disposición citada, olvidando desgraciadamente el principio de la transparencia al que las entidades públicas están vinculadas. Aparentemente, se añade a la información específica que las instituciones financieras le envían, lo que, naturalmente, resulta en un acúmulo de información que, como no tienen el mismo objetivo, es susceptible de generar estadísticas con reducida credibilidad. Todo, resultado de posiciones meramente políticas, sin el recomendado criterio técnico, que pasan por varias leyes que han regulado este particular asunto. Leyes n° 64-A/2018, del 31/12, 82-B/2014, del 31/12, 14/2017, del 3/05 y, por último, la Ley n° 71/2018, del 31/12, la ley que introdujo el n° 11 al art. 63-A, imponiendo al Banco de Portugal la obligación accesoria mencionada. No obstante, las estadísticas vienen siendo publicadas todos los años en la web de la AT, con la designación Estadísticas - Offshores y Territorios con tributación privilegiada y allí se desarrollan por varias finalidades

sobreposición conceptual y su relación con el concepto de “paraíso fiscal”.

Con dudas, todavía vamos a entender que, en Portugal, el concepto de “paraíso fiscal”, en el plano jurídico muy difuso, es esencialmente un concepto funcional. Se resuelve, por un lado, en *una lista expresa* de países, territorios o regiones con régimen claramente más favorable, aprobada por el ministro de Hacienda, al cual casi siempre la ley se refiere, y *otra lista expresa* de jurisdicciones con *régimen de tributación privilegiada* más favorable, que coincide, en su perímetro objetivo y subjetivo, con el concepto de *jurisdicciones offshore*, y volvemos a repetir, no con el concepto de “*jurisdicciones offshore no cooperantes*”, que eran las que el Banco de Portugal habría de enumerar conforme al artículo 118-A de RGICSF y a la que la ley solamente se refiere en el art. 63-A de la LGT, con la finalidad de comunicación de información financiera de operaciones realizadas con ellas.

Por otro lado, se funda en el *concepto comparativo*, que utiliza el *criterio basado en el tipo de impuesto de sociedades* aplicable en la jurisdicción en cuestión en comparación con el previsto en Portugal, cuando hay una referencia expresa de la ley a éste criterio y existen relaciones especiales entre los intervinientes en las operaciones²³. La lista y el tipo de impuesto, junto a la existencia de relaciones especiales, no son criterios acumulativos y sí autónomos.

Aun, sin efectuar el análisis de las medidas defensivas específicas previstas en cada norma tributaria, estamos frente a una realidad plural: (i) las listas son nominativas, taxativas e inimpugnables, pero no son exclusivas; (ii) el concepto comparativo, en la *infeliz formulación* que, a pesar de las críticas, el legislador ha decidido mantener, induce

los valores que han sido transferidos. Aún cuando se destinan a pagar compras de mercancías o dividendos distribuidos a los que hicieron inversiones en Portugal. Y en Portugal no está prohibido invertir desde offshores.

²² La Disposición nº 256/2017, del 14 de agosto, apenas ha reglamentado, en lo que aquí nos interesa, las características de la información estadística que la AT debe divulgar, referente a las transferencias y envíos de fondos a “regímenes de fiscalidad privilegiada más favorable”. Es en sus instrucciones de relleno que habla de las “*jurisdicciones offshore*”.

²³ Solamente se conoce una norma en el sistema tributario portugués que remite para esta noción de paraíso fiscal. Es el art. 23-A del CIRC, en su nº 1, inciso r).

al aumento exponencial de los regímenes que, en Portugal, podrían calificarse como “paraíso fiscal”. Veamos.

En primer lugar, son “paraísos fiscales”, objetiva y taxativamente, sin posibilidad de impugnación judicial²⁴, los países, territorios o regiones que constan en la lista aprobada por el ministro de Hacienda, mediante Disposición, con previo dictamen de la Autoridad Tributaria y Aduanera (AT). De acuerdo con la ley, la elaboración de la lista y el dictamen que precede a su aprobación, deberán considerar, *específicamente*, los siguientes criterios, en conformidad con lo dispuesto en el n° 2 del art. 63-D de la LGT²⁵:

- a) Inexistencia de un impuesto de carácter idéntico o similar al IRC o, en el caso de que existiera, el tipo aplicable sea inferior al 60% del tipo de impuesto previsto en el n° 1 del art. 87 del CIRC, es decir, el *tipo general* de IRC²⁶;
- b) Las reglas de determinación de la base imponible, sobre como incide el impuesto sobre la renta, deben diferenciarse, significativamente, de los estándares aceptados internacionalmente o ejercidos, específicamente, por países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE);

²⁴ En Portugal no existen las reclamaciones económico-administrativas como en España, en el sentido que CALVO ORTEGA lo refiere en *Curso de Derecho Financiero*, decimosexta edición, Thomson Reuters, 2012, pág. 275. En Portugal los conflictos en materia tributaria se resuelven o ante la administración tributaria, pero sin naturaleza judicial, o ante los tribunales judiciales o el tribunal arbitral que son tribunales no integrados en la administración tributaria. Y se puede transitar de la vía administrativa a la vía judicial, siempre que la decisión sea desfavorable al contribuyente o se presuma esa decisión después del transcurso del plazo de cuatro meses posteriores al inicio del procedimiento.

²⁵ No forma parte del objeto de este estudio, investigar si se verifican, en cada país, territorio o regiones presentes en la lista, las características de las cuales depende, debido a la ley, la calificación de “régimen fiscal claramente más favorable”. Por lo demás, la ley portuguesa admite la instauración de una “reclamación” contra Portugal a los países, territorios o regiones que se encuentren allí inscritos, indebidamente. Lo ha hecho recientemente Andorra y este territorio ha sido retirado de la lista, a través de la Disposición 309-A/2020, del 31 de diciembre.

²⁶ Se considera, así, el tipo nominal o legal. Aquí se habla del tipo de 21%, establecido en el art. 18 de la Ley n° 73/2013, del 3 de septiembre, que aprueba el régimen financiero de las autoridades locales y de las entidades intermunicipales, y el impuesto estatal (derrama) previsto en el art. 87-A del CIRC para ganancias tributables superiores a 1.500.000 euros.

- c) Se comprueba la existencia de regímenes especiales o de beneficios fiscales, en particular, exenciones, deducciones o créditos fiscales, más favorables de los que se establecen en la legislación nacional, de los cuales resulte una reducción sustancial de tributación;
- d) La legislación o la práctica administrativa de esa jurisdicción no permite el acceso y intercambio efectivo de información efectos fiscales, específicamente información fiscal, pero también contable, societaria, bancaria u otra que identifique los respectivos socios, u otras personas relevantes, los titulares de rentas, bienes o derechos y la realización de operaciones económicas.

Y a la luz de este conjunto de ponderaciones, Portugal tiene una lista negra de 80 jurisdicciones, seguramente una de las más extensas, sino la más extensa *black lists* del mundo.

En segundo lugar, Portugal tiene otra lista con jurisdicciones de fiscalidad privilegiada (que denominaremos *gris lista*) con las *offshore*, que identifica 111 (31 más que la *black list*).

En tercero lugar, **también** se califican como paraísos fiscales, a aquellos países o jurisdicciones que no dispongan de un impuesto de carácter idéntico o similar al IRC o, si cuenta con este, su tipo aplicable sea inferior al 60% del tipo de impuesto previsto en el n° 1 del art. 87 del CIRC, siempre que de forma **acumulativa**:

- a) Se haga referencia expresa, en los Códigos y leyes tributarias al n° 5 del art. 63-D de la LGT;
- b) Existan relaciones especiales, según lo establecido en los incisos del a) al g) del n° 4 del art. 63 del CIRC, entre las personas o entidades involucradas en las operaciones subyacentes a las normas mencionadas en el inciso anterior.

Si bien, la calificación conforme a este tercer conjunto requisitos de “paraíso fiscal” no será aplicable a Estados miembros de la UE o a Estados miembros del EEE, *en este último caso desde que mantenga una cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad equivalente a la establecida en el ámbito de la Unión Europea*²⁷. Queda el

²⁷ Por ejemplo, Suiza. Consideramos que se trata de una restricción absolutamente inaceptable. En todo caso, Suiza esta incorporada en la *gris list*.

“resto del mundo” como potencial lugar de “paraísos fiscales” para el legislador portugués. Por ahora, solo se conoce como única norma que remite al n° 5 del art. 63-D de la LGT, el art. n° 23-A del CIRC, en el inciso r) de su n° 1, lo que, en concreto, convierte momentáneamente a esta calificación en escasamente aplicable. Pero, no es del todo así, ya que muchas normas del CIRC utilizan el concepto comparativo, sin los otros requisitos; y dichas normas, puesto especiales, prevalecen sobre la general.

Desarrollaremos ahora al concepto de “...país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable...”²⁸ con la intención de precisar su contenido. En efecto, literalmente, la expresión anterior no coincide con el epígrafe del art. 63-D de la LGT: “Países, territorios o regiones con un régimen fiscal claramente más favorable”. La cuestión consiste en saber si las expresiones “régimen de tributación privilegiada más favorable” y “régimen fiscal claramente más favorable” son, o no, sinónimas, es decir, si tienen el mismo significado y, consecuentemente, son meramente sustitutivas.

²⁸ Expresión que solamente encontramos en el n° 2 del art. 63-A de la LGT, que dispone: “Las instituciones de crédito, las sociedades financieras y las demás entidades que presten servicios de pago están obligadas a informar a la Autoridad Tributaria y Aduanera, hasta el final del mes de marzo de cada año, mediante declaración de modelo oficial, aprobada por disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas, las transferencias y envíos de fondos que tengan como destinatario, una entidad ubicada en un país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable, que no sean referentes a operaciones efectuadas por personas jurídicas de derecho público”. No se entienden cuáles son los motivos de no informar operaciones inversas, es decir, las transferencias y envíos de fondos realizados a partir de regímenes de tributación privilegiada más favorable para territorio portugués. El legislador habrá entendido, probablemente que “medida defensiva” es conocer los capitales que se desplazan de Portugal hacia los paraísos fiscales, aproximándose a una “medida ofensiva” el conocer las operaciones inversas. Con estas incongruencias ha crecido, espantosamente, en Portugal el debate político sobre el asunto, es decir, sobre una parte del asunto. Y con todo esto, Portugal debe estar muy bien cotizado en el ranking de los países que “envían” capitales a “paraísos fiscales”. Ilustramos lo que acaba de decirse con la Resolución de la Asamblea de la República portuguesa 211/2021, que recomienda al gobierno que intente, en el plano internacional, soluciones para la eliminación de los paraísos fiscales - Diário da República, n 144, de 27.07.2021.

La referencia a “*países, territorios o regiones cuyo régimen de tributación se presente claramente más favorable*” apareció, por primera vez, en la legislación portuguesa, en el n° 1 del art. 3° del Decreto-Ley n° 88/94, del 2 de abril, que, como se ha referido antes, aprobó el régimen de exención de renta de la deuda pública portuguesa detentada por no residentes. Ahora bien, si residían en alguno de esos territorios, no correspondía la exención. Fue en ese mismo artículo, el n° 2, el que optó por la indicación nominativa y exhaustiva (*numerus clausus*) de las jurisdicciones de tributación claramente más favorable en lista, a aprobar por Disposición del ministro de Hacienda.

Las dos primeras disposiciones que establecieron la lista²⁹ contenían el siguiente texto en el preámbulo: “El régimen de tributación de la renta de valores mobiliarios representativos de deuda pública, detentada por no residentes, reglamentado por el Decreto-Ley n° 88/94, del 2 de abril, no se aplica a las entidades que sean residentes en países, territorios o regiones, **cuyo régimen de tributación se presente claramente más favorable que el correspondiente a la tributación de aquellos en territorio portugués**”.

Los “paraísos fiscales” eran, de esta manera, “países, territorios o regiones cuyo régimen de tributación se presenta claramente más favorable que el correspondiente a la tributación de aquellos en territorio portugués”. Siendo que, en esa fecha, los intereses tributaban en IRS, en Portugal, al 20% (tipo liberatorio³⁰), por lo que en los países, territorios o regiones mencionadas, los intereses tenían que tributar a un tipo inferior.

Con la proliferación de medidas defensivas contra los “paraísos fiscales” en el IRS, IRC, EBF e Impuesto de Timbre, la Disposición n° 1272/2001, del 9 de noviembre, de acuerdo con el sumario, “*Aprueba la lista de los países, territorios y regiones con regímenes de tributación privilegiada, claramente más favorable. Deroga la Disposición n° 377-B/94, del 15 de junio*”. Es importante destacar que, esta modi-

²⁹ Disposición n° 377-B/94, del 15/06 y Disposición n° 268/96, del 19/07.

³⁰ Para personas físicas que los obtuvieran fuera de una actividad comercial, industrial o agrícola. Los intereses obtenidos por entidades sujetas a IRC que ejercieran a título principal, actividades de carácter comercial, industrial o agrícola, tenían un tipo legal del 36%. No es posible garantizar que la lista de “paraísos fiscales”, entonces vigente, observara en su elaboración, estos criterios.

ficación ocurrió incluso antes de la reforma en el Régimen Especial de Tributación de las Rentas de Valores Mobiliarios Representativos de Deuda, aprobado, como se ha mencionado antes, por el Decreto-Ley nº 193/2005, del 7 de noviembre.

Y en su preámbulo es más explícito respecto al ámbito de la calificación de los “paraísos fiscales”³¹.

La lucha contra la evasión y fraude internacional pasa también por la adopción de medidas defensivas, tradicionalmente designadas como *medidas antiabuso*, traducidas en prácticas restrictivas en el ámbito de los impuestos sobre la renta, beneficios fiscales e impuesto de timbre, que tiene como objetivo operaciones realizadas con **entidades ubicadas en países, territorios o regiones calificadas como “paraísos fiscales” o sujetos a regímenes de tributación privilegiada.**

Considerando las dificultades para definir “paraíso fiscal” o “régimen fiscal claramente más favorable”, el legislador nacional, en la estela de las orientaciones seguidas por otros órdenes jurídico fiscales, ha optado, en algunos casos, por razones de seguridad jurídica, por el sistema de enumeración casuística y, en otros, por un sistema mixto, siendo consciente de que dichas soluciones implican revisiones periódicas de los países, territorios o regiones que figuran en la lista.

Se puede llegar a la conclusión de que el legislador portugués sabía que “*paraísos fiscales*” y “*regímenes con tributación privilegiada*” no eran conceptos idénticos.

Las disposiciones siguientes, referentes a la lista³², adoptaron párrafos idénticos en los respectivos preámbulos. Y lo que en ellos parece estar en cuestión es que, considerando las dificultades para definir “paraíso fiscal” o “régimen fiscal claramente más favorable”,

³¹ Es muy difícil escribir, en Portugal, un estudio como el que JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA realizó en la *Revista Quincena Fiscal*, nº 3, 2017, sobre “*Los criterios de calificación como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión*”. En Portugal no es fácil conocer los criterios que han determinado las sucesivas alteraciones a la lista y, además, las tentativas de conceptualización de la realidad denominada “Paraísos Fiscales”. Todo parece hecho a impulsos y sin la reflexión y coherencia necesaria.

³² Disposiciones nº 150/2004, del 13/02, 292/2011, del 8/11 y 345-A/2016, del 30/12.

el legislador, sin referirlo explícitamente, se acerca al concepto más comprensivo, ya que está menos determinado, de “regímenes de tributación privilegiada”; Y hablan de la aprobación de la lista “*de los países, territorios o regiones con regímenes de tributación privilegiada, claramente más favorables*”. En este contexto, es difícil comprender:

- Que cuando la reforma del art. 63-A de la LGT, dada por la Ley 94/2009, no se añadiera, en su n° 2, a la expresión “país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada mas favorable” lo que se hace en otras normas: “*conforme a la lista aprobada por Disposición del ministro de Hacienda*”. Quedó, así, abierto el camino a la discrecionalidad;
- Que, en 2013, cuando la Ley n° 83-C/2013, del 31 de diciembre, introduce el art. 63-D de la LGT, subordinándolo al epígrafe “*Países, territorios o regiones con régimen fiscal claramente más favorable*” se pierda la oportunidad para uniformizar las referencias a esta realidad, evitándose así los equívocos con que nos enfrentamos.

En el informe que acompañó la propuesta de la ley (Presupuesto del Estado al 2014) no existe referencia específica a la introducción del art. 63-D a la LGT. No se explica la razón por la cual el legislador ha utilizado el respectivo epígrafe, mientras las anteriores disposiciones que habían aprobado la lista se referían ya a “regímenes de tributación privilegiada”. Es verdad que, conservando la referencia a la existencia de un “sistema mixto”, se trata de un sistema de *namimg and shaming*³³. Probablemente, como decía MENEZES LEITÃO, “*único en el mundo*”.

Parece, entonces, que es posible concluir, aunque con fundadas dudas, que Portugal mantiene el sistema plural en la identificación de los “paraísos fiscales”, **pero con naturaleza funcional**. La *black list* identificará los países, territorios o regiones que, según la terminología de la OCDE, sean susceptibles de integrar los conceptos de “*paraísos fiscales*” y “*régimen fiscal perjudicial*”. El concepto introducido por el n° 5 del art. 63-D de la LGT es susceptible de abarcar, en la designación de “regímenes fiscales privilegiados” a los sistemas fiscales que, en la terminología de la OCDE, podrían identificarse co-

³³ SILVA, S. T. D., *Viagem aos Paraísos Fiscais*, Working Paper, 2012, pág. 2.

mo meros “*regímenes fiscales preferenciales*”. Y la *gris list* contiene las *jurisdicciones offshore* que, por vía indirecta, el legislador adopta refiriéndose a jurisdicciones con regímenes fiscales prejudiciales, y que utiliza solamente a efectos de la obligación informativa de transferencias transfronterizas³⁴.

2. LISTAS

2.1. *Lista de países, territorios o regiones con régimen fiscal claramente más favorable*

La lista de los países, territorios y regiones con regímenes de tributación privilegiada más favorable, actualmente vigente en Portugal³⁵, resulta de la modificación efectuada por la Disposición n° 150/2004, del 13 de febrero, con la redacción que se le ha otorgado por la Disposición n° 292/2011, del 8 de noviembre³⁶, rectificada por la

³⁴ Posición estrictamente personal, ya que no hemos encontrado aclaración legal/administrativa sobre el sentido y ámbito de la introducción del n° 5 al art. 63-D de la LGT y la redacción del n° 2 del art. 63-A. Nos parece, sin embargo, acertada la tesis de SILVA (2012), cuando escribe (pág. 5): “*Por último, los regímenes fiscales preferenciales corresponden a regímenes fiscales más favorables y atractivos, por permitir liberar mayor renta disponible para las empresas o para los ciudadanos, sin que, solo por sí mismo, se puedan considerar regímenes fiscales, perversamente competitivos, aunque en la práctica terminen por originar fenómenos de movilización transnacional de rentas dentro de grupos empresariales, como la OCDE ha constatado en un estudio reciente referente a las pérdidas de los grupos empresariales en el contexto de la crisis económica 2007-2008*”, refiriéndose al *Corporate Loss Utilization through Agressive Tax Planning* (2011). Lo que no entendemos y no aceptamos es que la ley pueda atribuir, como lo ha hecho, al Banco de Portugal, un poder discrecional para definir jurisdicciones no cooperantes y que la administración tributaria se haya acogido a esa lista sin una motivación pública y transparente.

³⁵ La referencia a “países, territorios o regiones cuyo régimen de tributación se presenta claramente más favorable” ha aparecido, como hemos visto en el n° 1 del art. 3° del Decreto-Ley n° 88/94, del 2 de abril. Fue en ese mismo artículo el n° 2, que se ha optado por la indicación nominativa y exhaustiva de las jurisdicciones de tributación más favorable en lista a aprobar por Disposición del ministro de Hacienda.

³⁶ La Disposición que aprobó la primera lista de “paraísos fiscales” en la visión portuguesa fue la disposición n° 377-B/94, del 15 de junio y contemplaba 53 jurisdicciones. Esta disposición fue rectificada por la Declaración de Rectifica-

Declaración de Rectificación n° 31/2004. Y contempla las siguientes 80 jurisdicciones efectivas³⁷:

1) (*Andorra-Derogado*); 2) Anguilla; 3) Antigua y Barbuda; 4) Antillas Holandesas; 5) Aruba; 6) Ascensión; 7) Bahamas; 8) Baréin; 9) Barbados; 10) Belice; 11) Islas Bermudas; 12) Bolivia; 13) Brunei; 14) Islas del Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou y Lihou); 15) Islas Caimán; 16) Islas Cocos o Keeling; 17) (*Chipre-Derogado*); 18) Islas Cook; 19) Costa Rica; 20) Djibouti; 21) Dominica; 22) Emiratos Árabes Unidos; 23) Islas Falkland o Malvinas; 24) Islas Fiji; 25) Gambia; 26) Granate; 27) Gibraltar; 28) Isla de Guam; 29) Guyana; 30) Honduras; 31) Hong Kong; 32) Jamaica; 33) Jordania; 34) Islas de Qeshm; 35) Isla de Kiribati; 36) Kuwait; 37) Labuán; 38) Líbano; 39) Liberia; 40) Liechtenstein; 41) (*Luxemburgo-Derogado*); 42) Islas Maldivas; 43) Isla de Man; 44) Islas Marianas del Norte; 45) Islas Marshall; 46) Mauricio; 47) Mónaco; 48) Montserrat; 49) Nauru; 50) Islas de Navidad; 51) Isla Niue; 52) Isla Norfolk; 53) Sultanato de Omán;

ción n° 95/94, que retiró a Suiza de esta, sumando un total de 52 jurisdicciones. Más tarde, mediante la Disposición 268/96, del 19 de julio, se retiró de la lista a República Dominicana. Finalmente, ha sido derogada por la Disposición n° 1272/2001, del 9 de noviembre, que estableció una nueva lista con 83 jurisdicciones con régimen fiscal privilegiado. Mediante la Disposición n° 150/2004, del 13 de febrero, que mantuvo la lista de jurisdicciones anteriores, fue actualizada la lista de disposiciones de los Códigos a los cuáles se aplicaba la lista, cuya motivación cercana era la que se hizo conocida como “reforma de la tributación del patrimonio”, con la entrada en vigor de los Códigos del Impuesto de Timbre, Impuesto Municipal sobre Inmuebles (CIMI) y del Código del Impuesto Municipal sobre las Transferencias Onerosas de Inmuebles (CIMT). Mediante la Disposición 292/2011, del 8 de noviembre, y considerando que se trata de Estados miembros de la Unión Europea, se eliminaron de la lista aprobada por la Disposición 150/2004, a Chipre y al Gran Ducado de Luxemburgo. La Disposición 345-A/2016, del 30 de diciembre, eliminó de la lista aprobada mediante la Disposición 150/2004, a las Islas de Jersey y Man y también a la República del Uruguay. Por lo tanto, la Ley n° 114/2017, del 29 de diciembre, mediante el art. 290, restableció la lista aprobada por la Disposición n° 150/2004, en la redacción posterior a la que resultó de la redacción otorgada por la Disposición n° 292/2011.

³⁷ Más allá del doble de las 34 *Offshore Secrecy Jurisdictions* previstas en la Propuesta de Ley presentada, simultáneamente, en la Cámara de los Representantes y en el Senado de los Estados Unidos, el 2 de marzo de 2009, por Lloyd Doggett y Carl Levin, respectivamente, ambos demócratas.

54) Islas del Pacífico no incluidas en los números detallados³⁸; 55) Islas Palau; 56) Panamá; 57) Isla Pitcairn; 58) Polinesia Francesa; 59) Puerto Rico; 60) Catar; 61) Islas Salomón; 62) Samoa Americana; 63) Samoa Occidental; 64) Isla Santa Helena; 65) Santa Lucía; 66) San Cristóbal y Nieves; 67) San Marino; 68) Isla de San Pedro y Miguelón; 69) San Vicente y las Granadinas; 70) Seychelles; 71) Suazilandia; 72) Islas Svalbard (archipiélago Spitsbergen e isla Bjornoya); 73) Isla Tokelau; 74) Tonga; 75) Trinidad y Tobago; 76) Isla Tristán de Acuña; 77) Islas Turcas y Caicos; 78) Isla Tuvalu; 79) Uruguay; 80) República de Vanuatu; 81) Islas Vírgenes Británicas; 82) Islas Vírgenes de los Estados Unidos; 83) República Árabe del Yemen

Esta, la *black list*, es la lista de “paraísos fiscales” más extensa de los Estados miembros de la Unión Europea, y será, quizás, una de las listas de “paraísos fiscales” más exhaustiva en vigor en el resto de los países de nuestro entorno económico.

Expuesta la lista, corresponde analizar las consecuencias a efectos fiscales de las operaciones realizadas a, para o través de cualquiera de estas jurisdicciones, impuesto a impuesto. Es lo que haremos en el tercer epígrafe de este Capítulo.

2.2. *La lista de las jurisdicciones offshore del Banco de Portugal, asimiladas por las autoridades tributarias a “jurisdicciones de fiscalidad privilegiada”*

Como decíamos antes, esta lista consta del Anexo III al Aviso nº 8/2016 del Banco de Portugal y ha sido publicada en el Boletín Oficial, II Serie, nº 189, Parte E, de 30/09/2016. Las jurisdicciones identificadas son las siguientes:

1-Andorra (1); 2-Anguila (2); 3-Antigua e Barbuda (3); 4-Antilhas Holandesas (4); 5-Aruba (5); 6-Bahamas (7); 7-Barém (8); 8-Barbados (9); 9-Belize (10); 10-Bermudas (11); 11-Bolivia (12); 12-Brunei (13);

³⁸ Esta “designación indeterminada” en una lista que determina individualmente, cada jurisdicción considerada “paraíso fiscal”, nos parece que no obedece a los criterios de certeza y seguridad jurídica que, en este caso, serían exigibles, sobretudo en un Océano como el Pacífico, donde se cuentan de a miles las islas y archipiélagos. Puesto que, dudamos de su legalidad.

13-Cabo Verde; 14-Islas del Canal³⁹ (14); 15-Islas Caimán (15); 16-Islas Cocos (Keeling) (16); 17-Chipre; 18-Ilhas Cook (18); 19-Costa Rica (19); 20-Delaware; 21-Dominica (21); 22-Egito; 23-Emiratos Árabes Unidos (22); 24-Ilhas Falkland ou Malvinas (23); 25-Fiji (24); 26-Filipinas; 27-Gâmbia (25); 28-Granada (26); 29-Gibraltar (27); 30-Isla de Guam (28); 31-Guatemala; 32-Guiana (29); 33-Honduras (30); 34-Hong-Kong (31); 35-Iémen (83); 36-Indonésia; 37-Irão⁴⁰; 38-Jamaica (32); 39-Djibuti (20); 40-Jordânia (33); 41-Isla de Kiribáti (35); 42-Koweit (36); 43-Líbano (38); 44-Libéria (39); 45-Liechtenstein (40); 46-Região Administrativa Especial de Macao; 47-Malásia⁴¹; 48-Maldivas (42); 49-Isla de Man (43); 50-Islas Marianas do Norte (44); 51-Islas Marshall (45); 52-Maurícias (46); 53-Islas Menores (EUA); 54-Mianmar; 55-Mónaco (47); 56-Monserrate (48); 57-Nauru (49); 58-Islas Natal (50); 59-Nevada; 60-Nigéria; 61-Isla de Niue (51); 62-Isla Norfolque (52); 63-Oklahoma; 64-Omã (53); 65-Estados Federados da Micronésia (54)⁴²; 66-Ilhas Palau (55); 67-Panamá (56); 68-Paquistão; 69-Isla de Pitcairn (57); 70-Polinésia Francesa (58); 71-Porto Rico (59); 72-Qatar (60); 73-Islas Salomão (61); 74-Samoa Americana (62); 75-Samoa Ocidental (63); 76-Santa Lúcia (65); 77-Santa Helena, Ascensão e Tristão da Cunha (6), (64) y (76); 78-São Cristobal e Nevis (66); 79-São Marino (67); 80-São Tomé e Príncipe; 81-Ilha de São Pedro y Miquelón (68); 82-São Vicente e Granadinas (69); 83-Islas Sandwich do Sul; 84-Seicheles (70); 85-Singapura; 86-Suazilândia (71); 87-Suíça; 88-Islas Svalbard (72); 89-Toquelau (73); 90-Tonga (74); 91-Trinidad e Tobago (75)⁴³; 92-Islas Turcas e Caicos (77); 93-Turquemenistão; 94-Tuvalu (78); 95-Ucrania; 96-Uruguay (79); 97-Uzbekistão; 98-Vanuatu (80); 99-Islas Vírgenes Británicas (81); 100-Islas Vírgenes dos Estados Unidos da América (82); 101-Wyoming.

³⁹ Incluye los siguientes territorios: Alderney, Guernesei, Jersey, Great Stark, Herm, Little Stark, Brechou, Jethou y Lithou.

⁴⁰ Incluye las Islas Keslim (34).

⁴¹ Incluye Labuán (37).

⁴² El Código 54 de la *Black List* se refiere a “Islas Pacifico”, que hemos criticado por su imprecisión. Ahora, en la “*Gris List*” nos aparece asimilado a los “Estados Federados da Micronésia” que, de echo y *de iure*, es un Estado libre y en Asociación con los EUA.

⁴³ Incluye el archipiélago de Spitsbergen y la Isla Bjornoya.

Quedan entre paréntesis los números que las jurisdicciones tienen en el listado de la *black list*. Es, así, fácil de verificar la falta de identidad entre las dos listas.

3. MEDIDAS DE DEFENSA ADOPTADAS POR PORTUGAL

3.1. LGT

La LGT es la norma en la que el legislador decidió establecer diferentes obligaciones informativas de naturaleza financiera relacionada con los flujos monetarios entre el territorio portugués y las jurisdicciones que constan en la lista. Veamos el contenido de cada una de ellas:

- a) En conformidad con el dispuesto en el art. 63-A, n° 2, las instituciones de crédito, las sociedades financieras y las demás entidades que presten servicios de pago están obligadas a informar a la Autoridad Tributaria y Aduanera (AT), hasta el final del mes de marzo de cada año, mediante declaración en modelo oficial, de las transferencias y envíos de fondos que tengan como destinatario una entidad ubicada en un *país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable*, que no sean referentes a operaciones efectuadas por personas jurídicas de derecho público;
- b) Según lo establecido en el n° 3 del mismo artículo, la AT queda obligada a publicar, anualmente en su web, el importe total de las transferencias y envío de fondos, así como también, el motivo de la transferencia, por categoría de operación y de acuerdo con la respectiva tipología, cuando tengan como destinatarios países, territorios y regiones con régimen de tributación privilegiada más favorable.

Actualmente, es posible consultar por la web, en Servicios Tributarios, Estadísticas, con el epígrafe “*Offshores y Territorios con tributación privilegiada*”, la estadística, referente a los últimos cuatro años, entre los cuales está incluido el año de 2018. Se presenta en dos mapas diferentes: uno que excluye los Números de Identificación Fiscal (NIF) iniciados con 45 o 71, que son los NIF “menores”, es decir, son sencillamente

instrumentales, cuya emisión es solicitada, no por el titular, sino por la entidad que debe realizar la transferencia o envío de fondos y permite el tratamiento informático de los respectivos datos del “no residente”, que en territorio portugués solo obtiene rentas sujetas a pago de impuesto por retención definitiva en la fuente⁴⁴.

La norma **no indica el país, territorio o región que constan en la lista**. Esa información procede de la *gris list*, responsabilidad del Banco de Portugal;

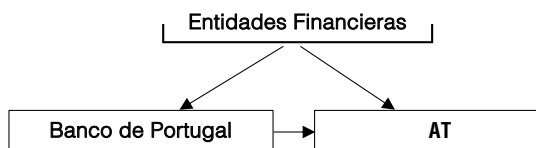
- c) En consonancia con lo dispuesto en el n° 7 del art. 63-A, la obligación de informar abarca, de igual manera, a las transferencias y envíos de fondos efectuados a través de las respectivas sucursales ubicadas fuera del territorio portugués, o de entidades no residentes con las cuales exista una situación de relación especial, según lo establecido en el n° 4 del art. 63 del Código del IRC, siempre que la institución de crédito, sociedad financiera o entidad prestadora de servicios de pago tenga o debiese tener conocimiento sobre que dichas transferencias o envíos de fondos, porque tengan como destinatario final una entidad ubicada en país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable;
- d) Los sujetos pasivos del IRS, están obligados a mencionar en la declaración de rentas correspondiente, la existencia e identificación de cuentas de depósitos o de títulos abiertas en institución financiera no residente en territorio portugués, o en sucursal ubicada fuera del territorio portugués de institución financiera residente, de las cuales sean titulares, beneficiarios o que estén autorizados a realizar movimientos.
- e) Por último, introducido por la Ley n° 71/2018, del 31 de diciembre, el n° 11 del art. 63-A, de forma insólita establece que el Banco de Portugal ponga a disposición de la Autoridad

⁴⁴ www.portaldasfinancas.gov.pt Cf. los art. 4 y 11 del Decreto-Ley n° 14/2013, de 28 de enero.

La serie 45 es para personas físicas, la serie 71 para entidades no abarcadas por el régimen jurídico del Registro Nacional de las Personas Jurídicas y que en Portugal solo obtengan rentas sujetas a la retención en la fuente a título definitivo.

Tributaria y Aduanera, dentro del plazo que mencionamos en el inciso a), información por entidad declarante, en número y valor, junto con el destino y motivo, referente a las transferencias y envíos de fondos que tengan como destinatario una entidad ubicada en un *país, territorio o región con régimen de tributación privilegiada más favorable*, que hayan sido informadas al Banco de Portugal por parte de las entidades mencionadas en este.

Se produce, pues, una duplicación del envío de información. Las mismas entidades tienen la obligación de comunicarla, por motivos fiscales a la AT y al Banco de Portugal; y a su vez, éste tiene la obligación de enviar esa misma información a la AT.



Aún en relación con las medidas defensivas incluidas en la LGT, pero ahora en el art. 64-B, el legislador entendió que el Gobierno debe presentar a la Asamblea de la República, hasta el final del mes de junio de cada año, un informe detallado sobre la evolución de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en todas las áreas de tributación, explicitando los resultados alcanzados, específicamente respecto al valor de las liquidaciones adicionales realizadas, así como también el valor de las recaudaciones recuperadas en los diferentes impuestos.

Uno de los aspectos a contemplar en este informe, es la evolución de los importes de transferencias y envíos de fondos, cuando tengan como destinatarios países, territorios y regiones, *con régimen de tributación privilegiada más favorable*, según lo establecido en el n° del art. 63-A, así como también los resultados de la acción de la inspección tributaria, de la justicia tributaria, de otras áreas de la AT y de otras entidades que colaboran en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y aduanera, referentes a este asunto, específicamente, respecto al número de inspecciones realizada, discrepancias encontradas, correc-

ciones a la base imponible, liquidación de impuesto correspondiente y envío al Ministerio Público⁴⁵.

Del Informe presentado por el Gobierno a la Asamblea de la República en 2021, que es relativo a 2020, se extraen los siguientes datos con respecto a las transferencias y envío de fondos cuando sus destinatarios sean países, territorios y regiones con régimen de tributación privilegiada más favorable⁴⁶:

Cuadro 6. Transferencias y envío de fondos —Modelo 38— (Valores en millones de EUR)⁴⁷

Modelo 38	2016	2017	2018	2019
Nº TRANSFERENCIAS	93654	102305	113906	105361
IMPORTE (€)	10552	10381	8963	5985

Además, y esto es ciertamente relevante, la Inspección Tributaria y Aduanera utiliza con frecuencia esta información para la selección de sujetos pasivos, con base en los riesgos asociados a las transferencias que han efectuado, de donde resulta, en 2020, la realización de 204 procedimientos de inspección, con correcciones y regulaciones voluntarias de 13,3 millones de euros de base imponible y 11,8 millones de euros de deuda.

Después de los procedimientos de inspección realizados a lo largo de los últimos años, basado en la información del Modelo 38, del que

⁴⁵ En conformidad con lo reglamentado en la Disposición nº 256/2017, del 14 de agosto. En el Informe presentado en junio de 2021 y relativo a 2020 el título del cuadro se modifica, pero indebidamente, porque, en verdad, se trata de un cuadro que indica elementos cuantitativos sobre las operaciones transfronterizas exclusivamente realizadas con destino a las jurisdicciones que constan de la *lista gris*.

⁴⁶ Se indican, también, las rubricas en que son clasificadas las transferencias (en inglés): Card Bulk Clearing; CashManagement Transfer; Credit Card Payment; Debit Card Payment; DeliverAgainstPayment; Dividend; GovernmentPayment; Hedging; Interest; Irrevocable Debit Card Payment; IrrevocableCreditCardPayment; Loan; OtherPayment; PensionPayment; SalaryPayment; Securities; SocialSecurityBenefit; SupplierPayment; TaxPayment; Trade; TradeSettlementPayment; TreasuryPayment; ValueAddedTaxPayment; WithHolding.

⁴⁷ Bajo consulta en *Informe de actividades desarrolladas de “Lucha contra el fraude y la evasión fiscal y aduanera” en las paginas 104/105.*

resultaron correcciones en dicho ámbito, se ha comprobado que, en 2018:

- Se han instaurado 11 procesos contenciosos, con importe impugnado global de M€ 6,5;
- Se han pronunciado 7 Decisiones, donde 5 son favorables al Estado y 2 parcialmente favorables a los contribuyentes. El valor global desfavorable a los contribuyentes ha sido de M€ 2,5 y el valor favorable de M€ 0,15;
- Después de 2 acciones de inspección finalizadas en 2020, se han instaurado procesos indagatorios por la práctica del crimen de fraude fiscal.

El documento no contiene, pero sería también importante conocerlas, las transferencias o envíos de fondos de estos territorios a Portugal, y con qué finalidad se han hecho. Esta contraposición sería, desde nuestra perspectiva, de gran utilidad, desde el punto de vista de la información transparente que el Estado, en este ámbito concreto, debe ofrecer a sus contribuyentes. Pero nadie reclama de esta omisión.

También, en la LGT se menciona el plazo especial⁴⁸ de caducidad⁴⁹ de 12 años establecido en el n° 7 del art. 45 de la LGT, siempre que el derecho a la liquidación se refiera a *“hechos tributarios vinculados a país, territorio o región sujetos a un régimen fiscal claramente más favorable, que conste en la lista aprobada mediante disposición del Ministerio de Hacienda, que no son declaradas a la administración tributaria, pero debieran serlo”*.

Nuevamente, asociación que debería diferenciarse entre jurisdicciones con y sin intercambio de información financiera automática. Según nuestro parecer, no se justifica el plazo de 12 años, si la juris-

⁴⁸ El plazo normal, establecido en el n° 1 del art. 45 de la LGT es de 4 años.

⁴⁹ En Portugal, la ley fiscal distingue entre “caducidad” y “prescripción”. Se habla de caducidad cuando está en cuestión la liquidación del impuesto, es decir, el acto mediante el cual la deuda tributaria se convierte en exacta, neta e exigible. Se habla de prescripción cuando está en cuestión el cobro de una deuda tributaria liquidada. Su cómputo, interrupción y suspensión se realizan de diferentes maneras. En cualquier caso, el plazo de prescripción (por regla general fijado en 8 años, en el caso de que no ocurra ningún hecho susceptible de provocar su interrupción o suspensión) solo comienza a contarse a partir de la fecha límite del pago voluntario de la deuda.

dicción, aunque “paraíso fiscal” (por estar identificada en la lista), esté vinculada al intercambio automático de información financiera.

Una de las consecuencias de la *lista gris* es, probablemente, la no aplicación del plazo especial de caducidad cuando se trate de operaciones con las jurisdicciones que en ella constan, pero no constan en “*la lista aprobada mediante disposición del Ministerio de Hacienda*”,

3.2. *Impuestos sobre la renta*

3.2.1. IRS

En el impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRS), se consagran las siguientes medidas, cuyo objetivo no es prohibir⁵⁰ sino desalentar, operaciones con *países, territorios o regiones sujetos a un régimen fiscal claramente más favorable*, recogidos en la lista aprobada por el ministro de Hacienda. De esta manera:

- a) Se consideran residentes en territorio portugués (ficción de residencia) en el año del cambio y en los cuatro años siguientes, a las personas de nacionalidad portuguesa que trasladan su residencia fiscal al país, territorio o región sujeta a un *régimen fiscal claramente más favorable que consta en la lista aprobada*, excepto si demuestran que el traslado se debe a razones justificadas, a saber, el ejercicio, en ese territorio, de una actividad temporal por cuenta de un empleador domiciliado en territorio portugués (art. 16 n° 3);
- b) A los efectos de determinar el saldo entre las ganancias y las pérdidas patrimoniales realizadas en un mismo ejercicio fiscal, determinado en los términos del CIRS (artículos 44 a 51), cuando la contraparte de la operación esté sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable contenido en una lista, no son

⁵⁰ En efecto, el conjunto de medidas defensivas adoptadas por el legislador portugués no es de carácter prohibitivo. Son de carácter preventivo, de control y desincentivadoras, lo que agrava la respectiva tributación, sin que en se haya siquiera nombrado, doctrinalmente, el carácter de sanción. En caso de prácticas ilícitas, cuando intervengan jurisdicciones que constan en la lista, esta circunstancia constituirá, naturalmente, un elemento objetivo que agrava la ilicitud y, eventualmente, la culpa.

relevantes las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios⁵¹; las operaciones relacionadas con instrumentos financieros derivados, a excepción de las ganancias calificadas como rendimientos del capital mobiliario en los términos del subapartado q) del n° 2 del artículo 5 del CIRS⁵²; las operaciones relacionadas con warrants autónomos, tanto si el warrant es objeto de una operación de enajenación previa al ejercicio como si se ejerce, en este último caso, con independencia de la forma de liquidación; las operaciones relacionadas con certificados que atribuyen al titular el derecho a recibir el producto de dichas operaciones; las operaciones relativas a los warrants cubiertos, tanto si el warrant es objeto de una operación de cesión previa a su ejercicio como si se ejerce, en este último caso con independencia de la forma de liquidación, y las operaciones relativas a los certificados que atribuyen al titular el derecho a percibir un valor de un determinado activo subyacente, con excepción de la remuneración prevista en el subapartado r) del n° 2 del artículo 5.

⁵¹ Que incluyen: (i) la remisión y amortización con reducción de capital de participaciones sociales; (ii) la eliminación o entrega de participaciones sociales de las sociedades asociadas, separadas o adquiridas en el ámbito de las operaciones de fusión, escisión o permuta de participaciones sociales (aunque esté consagrado el régimen de neutralidad fiscal para estas operaciones, bajo ciertas condiciones, n° 10 y siguientes del art. 10, del CIRS); (iii) el valor atribuido del resultado de la división societaria, así como también del resultado de la liquidación, revocación o eliminación de estructuras fiduciarias a los sujetos pasivos que las constituyan, según lo establecido en los art. 81 y 82 del Código del IRC; (iv) el reembolso de obligaciones y otros títulos de deuda; (v) el rescate de unidades de participación en fondos de inversión y la liquidación de estos fondos.

⁵² El CIRS utiliza, en su art. 5, un concepto restringido de rentas de capitales, considerando, por regla como tales, tan solo los “frutos de la cosa”, es decir, aquello que la “cosa produce sin pérdidas de su sustancia”, o sea, las rentas de fruición, resultantes de la aplicación de capitales mobiliarios, incluyendo efectivo. Si se tratara rentas de fruición de inmuebles son calificadas de rentas de propiedad inmobiliaria (art. 8). Ya las rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes o derechos de carácter mobiliario o inmobiliario son calificadas mediante plusvalías y minusvalías, es decir, ganancias o pérdidas patrimoniales (art. 10, que desarrolla una de las sub-categorías de los “aumentos patrimoniales” consagrados en el art. 9). Esta misma diversidad conceptual es asumida por el CIRC, específicamente para efectos de retención de impuesto en la fuente.

Se trata, evidentemente, de una medida especial antiabuso destinada a luchar contra las prácticas de planificación fiscal que pretenden localizar las pérdidas de capital en el Estado de residencia mediante la venta de los referidos valores a la contraparte por debajo del valor de mercado. Esto es fácil cuando el vendedor y el comprador, a través de una entidad intermediaria, son la misma persona. Siendo esta la razón de ser de la norma, no nos parece que pueda ser aplicable a las operaciones de compraventa realizadas en mercados regulados donde, además del anonimato de las contrapartes, se aplica la regla del precio de mercado. Se trata de operaciones en las que, debido al anonimato del comprador y del vendedor, la contraparte vendedora no sabe ni puede saber si la contraparte adquirente está o no sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable (elemento subjetivo del hecho imponible), la exención fiscal que el adquirente puede pretender obtener con una “transmisión favorable” tampoco es posible en este caso, debido a la aplicación imperativa del precio de mercado a la operación. Sólo hay un caso en el que esta identificación de la contraparte, en una operación realizada en un mercado regulado, es posible: cuando la orden de venta se da en el contexto de una oferta pública de adquisición (Oferta Pública de Aquisição) y se ejecuta en ella;

- c) Las rentas de capitales, tal como se ha establecido en el art. 5 del CIRS, obtenidas por entidades no residentes, sin establecimiento permanente en territorio portugués, con domicilio *en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable* que consta en la lista aprobada, tendrán una retención en la fuente, a título definitivo, con el tipo del 35% —art. 71, n° 16, inc. a) del CIRS—.

Se trata de una medida “ofensiva” adoptada por el legislador portugués. En efecto, prevé un aumento del 7% del tipo definitivo de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario obtenidos en territorio portugués por los no residentes domiciliados en un paraíso fiscal. El tipo normal para los no residentes está fijado en el artículo 71 del CIRS en el 28%. En este contexto, se puede concluir que Portugal está penalizando fiscalmente las inversiones realizadas en su territorio procedentes de países, territorios o regiones que están sujetos a un régimen fiscal cla-

ramente más favorable en la lista oficial; inversiones que no prohíbe y acepta sin problema;

- d) A la inversa, las rentas de valores mobiliarios, pagadas o puestas a disposición de los respectivos titulares, residentes en territorio portugués, debidas por entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio portugués, que estén domiciliadas en un país, territorio o región, sujeto a un régimen fiscal claramente más favorable incluido en la lista, están sometidas a una retención definitiva del 35%⁵³ —art. 71, n° 16, al. b) del CIRS—.

Esta, al contrario de la anterior, es verdaderamente una medida defensiva, desalentando a los residentes en territorio portugués a que no hagan sus inversiones en países, territorios o regiones sujetas a un régimen fiscal claramente más favorable que consta en la lista oficial. Les impone, entonces, un agravamiento en la tributación, también de 7 puntos porcentuales puesto que el tipo de tributación normal definitiva, por retención en la fuente, es de 28%, también según lo establecido en el art. 71° del CIRS⁵⁴. Pero el gravamen no se aplica a las rentas provenientes

⁵³ El tipo normal es de 28%, verificándose que, en estos casos, un agravamiento de 7 puntos porcentuales.

⁵⁴ El régimen de la tributación de la renta personal en Portugal suele aparecer en las clasificaciones internacionales como progresivo. En realidad, el IRS portugués nunca fue un verdadero impuesto progresivo, porque desde su inicio, tenía algunos rendimientos que no estaban sujetos a progresividad, sino a tipos proporcionales. Lo que sucede es que la situación se viene agravando. Es verdad que el artículo 104 de la Constitución, en su n° 1, consagra que “el impuesto sobre la renta personal contribuye a la disminución de las desigualdades y será único y progresivo, teniendo en cuenta las necesidades y los rendimientos de la unidad familiar”. Desde hace 30 años, estos imperativos constitucionales son ignorados por el poder legislativo y los reflejos en el IRS son una completa descaracterización del modelo originario. Hoy, sin que el impuesto se haya modificado para un modelo dual o semidual, ya que siempre su caracterización constitucional lo impediría, tiene todas las rentas de capital mobiliario o inmobiliario con la posibilidad de una tributación al tipo proporcional de 28%. Portugal no tiene solo como atractivo el Régimen de los Residentes no Habituales. Toda la regulación del impuesto es atractiva, a excepción de aquellos que solamente tienen rentas del trabajo o pensiones, que no pueden libertarse de la progresividad. Ver también la Nota 55, *infra*.

de jurisdicciones que solamente constan de la *gris list*, como es el caso de Delaware, en los EEUU, o Suiza.

Sin embargo, nos parece que, en ambas situaciones, la tributación agravada es contraria a lo dispuesto en el n° 1 del art. 63 del TFUE que no admite restricciones al movimiento de capitales entre los Estados miembros de la Unión Europea, entre ellos y Estados terceros, aunque desconocemos si la cuestión se ha planteado al TJUE por algún tribunal portugués;

- e) Las rentas de capitales, tal como se ha establecido en el art. 5 del CIRS, adeudadas por entidades no residentes, sin establecimiento permanente en territorio portugués, con domicilio en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable, que consta en la lista aprobada, cuando no sean sujetos a retención en la fuente, se gravan al tipo especial de 35%⁵⁵ —art. 72, n° 16, inc. a) del CIRS—.

El objetivo de esta disposición es salvaguardar la tributación de las rentas cuando, en el circuito de flujos financieros no inter venga ninguna entidad legalmente capacitada para efectuar la retención en la fuente. En este caso, es el propio titular de los ingresos quien está obligado a incluirlos en su declaración anual de la renta, sin que ello implique que tenga que “agregarlos”, expresión que, en el ordenamiento jurídico portugués, significa someterlos a la tabla de tipos impositivos progresivos, cuyo tipo marginal máximo, en la actualidad, para unos ingresos netos totales superiores a 250.000,00 euros, es del 53%^{56/57}.

⁵⁵ El tipo normal es de 28%, verificándose, en estos casos, un agravamiento de 7 puntos porcentuales.

⁵⁶ Previendo la igualdad de tratamiento fiscal, y la circunstancia de que las rentas hayan llegado a su titular, sin haber sido objeto de retención de impuesto en la fuente, se impone su declaración, en la declaración anual de rentas, aunque sin sujeción a los tipos progresivos del impuesto, pero con la tributación por el tipo especial de 35%, idéntica a la que habría sido aplicada si hubiese habido retención de impuesto en la fuente y con el mismo efecto liberatorio. La existencia de estos “tipos especiales”, proporcionales, en el IRS portugués han llevado a alguna doctrina, a calificarlo de impuesto dual o semi-dual, aunque la Constitución de la República Portuguesa prevé, en su art. 104, n° 1 que “*el impuesto sobre la renta personal tiene como objetivo reducir la desigualdad y será único y progresivo, considerando las necesidades y las rentas del núcleo*”

- f) La diferencia positiva entre las plusvalías y las minusvalías resultantes del reembolso de obligaciones y otros títulos de deuda y del reembolso de participaciones en fondos de inversión o de su liquidación, cuando éstas se refieran a títulos cuyo emisor sea una entidad no residente sin establecimiento permanente en territorio portugués, que esté domiciliada en un país, territorio o región sometido a un régimen fiscal claramente más favorable, según lista aprobada, se grava, al tipo especial del 35% —art. 72, n° 16, inc. b) del CIRS—.

familiar”. Lo que comenzó siendo una excepción —la tributación de algunas rentas de capitales a tipos liberatorias de 20% o 25% (con el tipo marginal de 40%) y la no tributación de ganancias de capital realizadas en operaciones con acciones y obligaciones, por la necesidad de impulsar y desarrollar el mercado de capitales portugués en sus primeros pasos (1989)— se transformó, en gran parte, en regla, y existen, actualmente, varias categorías de rentas que, por opción del contribuyente, pueden someterse a la tributación proporcional prevista en el art. 72 del CIRS. Por lo tanto, al contrario a lo que sucede en España, no se trata de la tributación proporcional de una base imponible, constituida por varias rentas. Se trata de la tributación proporcional de rentas independientes, en consonancia a lo que sea más favorable al contribuyente y, por ejemplo, sin reglas propias respecto a la cuestión de comunicar e informar pérdidas. CASALTA NABAIS, J., *Ainda fará sentido o artigo 104 da Constituição?*, v. g., in *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n° 01, 2013, págs. 23-34.

⁵⁷ Portugal aparece, en las comparaciones internacionales, específicamente en las publicaciones de la UE y de la OCDE, como que aplica de un tipo marginal superior al IRS de 48%. Este es el tipo que consta en la tabla de tipos progresivos presentada en el art. 68 del CIRS. Científicamente, esa no es la verdad. Era transitoria, pero ya lleva más de nueve años en vigencia y no parece que vaya a dejar de serlo. Fue creada en 2012, la denominada “Tasa adicional de solidaridad”, incorporándose al Código, el artículo 68-A. En este se prevén dos tipos más, según lo que se establece a continuación: Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68°, al total de la renta imputable superior a € 80.000, es gravada con los tipos adicionales de solidaridad que constan en la tabla, que se encuentra a continuación: de más de 80000 hasta 250000: 2,5%. Superior a 250000: 5%. Luego, se dispuso que: *al total de la parte de la renta que exceda € 80 000, cuando sea superior a 250000 se divide en dos partes: una igual a 170.000 euros, a la cual se aplica el tipo de 5%*. Es decir, utilizando las propias reglas de la elaboración de una tabla de tipos progresivos, el IRS portugués cuenta, actualmente, con no solo 7 sino 9 escalones y el tipo marginal no es del 48% y sí del 53%, precedido por el tipo marginal de 50,5% para las rentas netas globales ubicadas entre 80.000 y € 250.000

En este caso también se produce una discriminación negativa, en términos de fiscalidad, contra la elección racional de los contribuyentes cuando optan por inversiones más rentables en “paraísos fiscales”. Esta medida tampoco nos parece acorde con la “libre circulación de capitales” consagrada en el artículo 63 del TFUE;

- g) Los valores atribuidos en resultado de la liquidación, derogación o eliminación de estructuras fiduciarias con domicilio en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable para los sujetos pasivos que las constituyen, que consta en la lista aprobada, son gravados al tipo especial de 35%⁵⁸ —art. 72, n° 16, inc. c) del CIRS—.

La reforma del IRS, realizada en Portugal en 2015, reguló, expresamente, la tributación en Portugal de las rentas distribuidas por estructuras fiduciarias, llenando un vacío que hasta entonces existía en el sistema fiscal portugués y que provocaba significativas distorsiones;

- h) Las ganancias patrimoniales, percibidas por entidades no residentes, sin establecimiento permanente en territorio portugués, con domicilio en país, territorio o región, sujetos a un régimen fiscal claramente más favorable que consta en la lista aprobada, tributan al tipo de 35%⁵⁹ —art. 72, n° 16, inc. d) del CIRS—.

⁵⁸ Si se trata de valores atribuidos en resultado de la liquidación, derogación o eliminación de estructuras fiduciarias a sujetos pasivos que no las constituyen, la ley portuguesa les asigna carácter de sucesión y los grava en el Impuesto de Timbre —art. 1, n° 3, inc. h) del Código del Impuesto de Timbre (CIS)—.

⁵⁹ Y por 100% de la ganancia patrimonial liquidada, cuando, en regla, para residentes, o para no residentes en territorio portugués, pero residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del EEE, la tributación incide sobre el 50%, aunque con obligatoriedad de englobar (residentes) e informar la totalidad de las rentas percibidas para determinación del tipo progresivo aplicable (no residentes mencionados). Este es el régimen que el CIRS consagra, pero, recientemente, el TJUE lo declaró incompatible con la libre circulación de capitales —Proc. C-388/19, Sentencia del 18 de marzo de 2021: Fallo— *El artículo 63 TFUE, en relación con el artículo 65 TFUE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que, para permitir que las plusvalías procedentes de la venta de bienes inmuebles situados en ese Estado miembro por un sujeto pasivo residente en otro Estado miembro no estén sujetas a una carga fiscal superior a la que se aplicaría para ese mismo tipo de operación a las plusva-*

Las rentas previstas en los tres incisos anteriores no pueden estar, por regla⁶⁰, sujetas a tributación por retención en la fuente. La solución equitativa ha sido salvaguardar su tributación mediante declaración. En este caso, es el propio titular el que queda obligado a declararlas en su declaración anual de rentas, sin que ello implique que tenga que “agregarlas”, expresión que, en la legislación portuguesa, significa el sometimiento a la tabla de tipos progresivos, como se ha referido anteriormente;

- i) Los gastos correspondientes a cantidades pagadas o adeudadas, por cualquier concepto, a personas físicas o jurídicas residentes fuera del territorio portugués y residentes en un país, territorio o región sometido a un régimen claramente más favorable, incluido en una lista aprobada, o cuyo pago se realice en cuentas abiertas en instituciones financieras domiciliadas en el mismo, salvo que el contribuyente acredite que tales gastos corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o una cuantía exagerada, tributan a un tipo autónomo del 35%⁶¹, aplicado sobre el importe del gasto —art. 73, n° 6 del CIRS—;
- j) En el ámbito de la medida unilateral interna, pierden el derecho a la eliminación de la doble tributación jurídica internacional, de acuerdo con el método de la exención, los residentes en territorio portugués, abarcados por el régimen especial de tributación denominado como “Régimen de Residente No Habitual —RNH—” que, obteniendo en *país, territorio o re-*

lías obtenidas por un residente del primer Estado miembro, supedita el régimen fiscal aplicable a la elección del sujeto pasivo.

⁶⁰ Portugal, por ejemplo, en su Convenio de DTI con Canadá, tiene una normativa donde reconoce los trust de derecho canadiense y admite la repartición del poder de tributar la renta que distribuyen, eliminando en Portugal, mediante el método del crédito de impuesto normal o ordinario, la doble tributación —*cf.* art. 21, n° 2, del Convenio de DTI entre Portugal y Canadá—.

⁶¹ Esta disposición solo se aplica, en el ámbito del IRS, a sujetos pasivos, personas físicas que adopten o deban adoptar contabilidad organizada, en el ámbito del ejercicio de actividades empresariales y profesionales, categoría B de rentas. Todo apunta a que es en el contexto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, IRC, que norma similar, y con tributación más agravada, ha sido el campo privilegiado de aplicación, como tendremos la oportunidad de apreciar.

gión sujeta a un régimen claramente más favorable, incluido en la lista aprobada, rentas profesionales percibidas en actividades de prestación de servicios de elevado valor añadido⁶², con carácter artístico, científico o técnico, provenientes de la propiedad intelectual, de la prestación de información respecto a una experiencia adquirida en el sector industrial, comercial (*know how*), rentas de capitales mobiliarios, rentas de capitales inmobiliarios y plusvalías —art. 81, n° 5, inc. b) del CIRS62—⁶³.

3.2.2. IRC

Es en el Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas (IRC), donde se encuentran el mayor número de medidas defensivas con la finalidad de disuadir las operaciones con “paraísos fiscales”.

El concepto de “paraíso fiscal” de este Código, como ya vimos, de todos es el que más abarca. El legislador, aparentemente sin criterio justificable, utiliza tanto el criterio de las listas, como el criterio de comparación y, en este, utiliza también diversos porcentajes. Por último, ya en 2019 cambió, haciéndolo mucho más complejo, el régimen de las CFC o de la transparencia fiscal internacional, como tendremos la oportunidad de ver más adelante. Vamos, entonces a identificarlas:

- a) De acuerdo con el n° 19 del art. 14 del CIRC, que establece las exenciones referentes a los beneficios distribuidos por entidades con sede o domicilio efectivo en territorio portugués, *“Lo dispuesto en los n° 3, 6 y 8 no se aplica cuando la entidad residente en territorio portugués, que coloca las ganancias y reservas a disposición, no haya cumplido con las obligaciones de declaración previstas en el Régimen Jurídico del Registro Central del Beneficiario Efectivo y, así también, en las situaciones en las cuales el beneficiario efectivo declarado, o alguno de los beneficiarios efectivos declarados según lo establecido en*

⁶² Establecidas por la Disposición n° 12/2010, de 7 de enero.

⁶³ Es oportuno destacar que, de todas las rentas que benefician la exención en este régimen especial, conocido como RNH, son rentas exentas de forma progresiva: se engloban para efectos de determinación de los tipos progresivos aplicables al resto de rentas sujetas, por inclusión, a la tabla de tipos progresivos de los art. 68 y 68-A del CIRS.

dicho régimen, tengan residencia o domicilio en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable que consta en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas, excepto cuando, sin perjuicio de los demás requisitos previstos en este artículo, el sujeto pasivo compruebe que la sociedad beneficiaria de dichas rentas no integra una construcción o serie de construcciones abarcadas por lo dispuesto en los n° 17 y 18”.

El n° 3 contempla la exención de los beneficios y reservas que una entidad, residente en territorio portugués, sujeta y no exenta de IRC, o del impuesto mencionado en el art. 7⁶⁴ y no abarcada por el régimen previsto en el art. 6⁶⁵, distribuya a entidad no residente. Esta exención, que depende de una participación de la entidad que distribuye las ganancias o reservas, no inferior al 10% del capital social, o de los derechos de voto, se aplica, al amparo de lo dispuesto en el n° 6, a entidades residentes en cualquiera de los Estados miembro de la UE. El n° 8 del artículo prevé la misma exención para ganancias y reservas distribuidas a entidades con domicilio en Suiza, pero, en este caso, condicionada a la verificación de otros requisitos. Tratándose de entidades residentes en jurisdicciones que constan en la Lista, el contribuyente incluso puede beneficiarse de la exención, sí, verificados los demás requisitos, puede comprobar que la sociedad beneficiaria integra una construcción, o serie de construcciones genuinas⁶⁶, por haber sido realizada por razones económicas válidas y refleja sustancia económica;

⁶⁴ No están sujetas a IRC las rentas que resultan, directamente, del ejercicio de actividad sujeta al impuesto especial de juego.

⁶⁵ Régimen de transparencia fiscal interna o de imputación de la base imponible de las sociedades sujetas a este régimen que, copiado del que existía en España en 1989, continúa en vigor. Portugal tiene también el régimen de atribución de rentas, pero lo cualifica como “régimen de cotitularidad” y tiene su asiento en el CIRS.

⁶⁶ No es “genuina” la entidad que integre una construcción o serie de construcciones, realizadas con la finalidad principal, o una de las finalidades principales, de obtener una ventaja fiscal que frustre el objeto y finalidad de eliminar la doble tributación económica de los beneficios distribuidos, considerando todos los hechos y circunstancias relevantes (Art. 14, n° 17). Redacción que resulta de la transposición de la Directiva 2015/121/UE, do Consejo, de 27 de enero de 2015.

- b) En el art. 23-A del CIRC se encuentran enumerados los encargos que, aunque se contabilicen como gastos del período de tributación, no son deducibles en la base imponible. Entre ellos, se prevé en el inciso r), “*Los importes pagados o adeudados, a cualquier título, a personas físicas o jurídicas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen fiscal al cual se refieren los n° 1 o 5 del art. 63-D de la Ley General Tributaria, o cuyo pago se efectúe en cuentas abiertas en instituciones financieras que allí residen o tengan domicilio, excepto si el sujeto pasivo prueba que dichos costos corresponden a operaciones, efectivamente, realizadas y no tienen un carácter anormal o importe exagerado*”.

Se trata de una medida que se enmarca en la tipología de la “*inversión de la carga de la prueba*”. Con respecto a la prueba del **carácter anormal o importe exagerado**, la jurisprudencia ha establecido la siguiente doctrina: “*Respecto a la prueba de inexistencia del carácter anormal o exagerado de los gastos, esta debe pasar por la demostración de que el contrato, cuya veracidad se ha probado, se presenta equilibrado. Para tal efecto, el sujeto pasivo deberá demostrar cuál es el importe real de las ventajas percibidas por el contrato en cuestión, tal como presentar prueba de que los costos establecidos constituyen la justa remuneración de dichas ventajas, incluso, por comparación con los costos de servicios similares en el mercado*”⁶⁷.

También, es preciso notar que esta normativa remite, no solo a las jurisdicciones que constan en la Lista, sino también a entidades ubicadas en Estados que entran en lo previsto por el n° 5 del art. 63-D de la LGT, extendiendo, de esta manera, el alcance de aplicación⁶⁸. El alcance no se extiende a la *lista gris*.

- c) El art. 45-A del CIRC establece como gasto fiscalmente deducible, en partes iguales, durante los primeros 20 períodos posteriores al reconocimiento inicial, el coste de adquisición de los

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Central Administrativo (juzgando en última instancia) de 05-11-2015, Proc. 07022/13.

⁶⁸ Ver, *supra*, 1.2. Es importante recordar que el concepto comparativo no se aplica a los Estados miembros de la UE.

siguientes activos intangibles reconocidos según lo establecido en la normativa contable, en las cuentas del sujeto pasivo:

- Elementos de la propiedad industrial, tales como marcas, permisos, procesos de producción, modelos u otros derechos similares, adquiridos a título oneroso y que no tengan vigencia temporal limitada;
- El *goodwill* adquirido en una concentración de actividades empresariales.

No obstante, el nº 4, inc. c) de la misma disposición determina, inapelablemente, la inaplicabilidad de la deducción “a los activos intangibles adquiridos a *entidades residentes en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable* que consta en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas”. Las jurisdicciones “alcanzadas” son solamente las que constan en la *black list*.

Se trata, a nuestro juicio, de una medida desproporcionada y sin suficiente fundamento. No solo no se amortizan los activos intangibles (se habla solamente de elementos de la propiedad intelectual adquiridos definitivamente), sino que el pago respectivo, como se verá más adelante, estará sujeto en Portugal a una retención del 35%. Se debería establecer esta restricción solo cuando se acredite que los había adquirido por un precio muy superior a su valor de mercado, transfiriendo de esta forma rentas al paraíso fiscal.

Subrayar que no hay ninguna medida restrictiva para la adquisición de activos tangibles;

- d) El art. 53 del CIRC determina que, “Convergen, para la determinación de la base imponible, en tan solo mitad de su valor, las rentas provenientes de contratos que tengan por objeto la cesión o utilización temporal de los siguientes derechos de propiedad industrial sujetas a registro: Patentes, modelos industriales y ingreso derivados de la violación de los derechos de propiedad industrial antes mencionados”.

Este beneficio fiscal, no se aplica si el cesionario es una entidad residente en *país, territorio o región donde se encuentre sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable* que consta en la

lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas. Restricción, igualmente limitada a las jurisdicciones que constan en la *black list*;

e) La reforma del CIRC, con entrada en vigencia el 1 de enero de 2014, ha introducido en su art. 51 un régimen de *Participation Exemption* (PEX), de acuerdo con un principio de territorialidad, transversalmente aplicable a la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto residentes en territorio portugués, a efectos de la eliminación de la doble tributación económica, ya sea de beneficios y reservas distribuidas, ya sea de ganancias realizadas con la transferencia onerosa de participaciones sociales y de otros instrumentos de capital propio. En lo que a éste Capítulo concierne, resulta relevante solamente las exclusiones. De esta manera, el régimen no se aplica:

- Siempre que la entidad que distribuye los beneficios o reservas, o cuyos títulos del capital social son objeto de transferencia onerosa, esté no sujeta o exenta al IRC, al impuesto especial de juego o otro de naturaleza similar, al impuesto mencionado en el art. 2 de la Directiva matrices-afiliadas, o sujeta a un impuesto de carácter idéntico o similar al IRC y el tipo legal aplicable a la entidad sea inferior al 60% del tipo del IRC previsto en el art. 87, n° 1. Este requisito es legalmente susceptible de ser dispensado;
- Si las distribuciones son imputables a participaciones de entidades con residencia o domicilio en *país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable*, que consta en la lista aprobada.

Destáquese la aplicación acumulativa del *concepto comparativo* y de la *black list* para la delimitación de las jurisdicciones que no permiten la aplicación del régimen⁶⁹;

⁶⁹ Sobre el régimen de PEX instaurado en Portugal por la Reforma de 2014, pueden consultarse: MARTINS, H. P., *O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, en *Lições de Fiscalidade*, Coord. De João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, Almedina, Coimbra, 6ª ed., 2018, págs. 343/346; FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 6ª ed., 2020, págs. 489/500.

- f) El art. 51-D, en su n° 3, extiende el régimen PEX a los beneficios y reservas distribuidas, así como también a las ganancias realizadas según lo establecido en el art. 51-C, que sean imputables a un establecimiento permanente situado en territorio portugués, de una entidad residente en un Estado con el que esté en vigor un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información y que en dicho Estado esté sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o similar al IRC. Es causa de exclusión la localización del establecimiento permanente en una jurisdicción que conste en la lista de países, territorios o regiones sujetas a un régimen fiscal claramente más favorable aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas. Nuevamente, se utiliza el criterio de la *black list*, sin embargo, en el resto de las situaciones, se apela a la sujeción y no exención de un impuesto igual o similar al IRC.
- g) El art. 54-A del CIRC establece una restricción al principio de renta mundial que consagra el IRC (art. 4, n° 1), facultando al sujeto pasivo para no imputar en la base imponible los beneficios y pérdidas imputables a un establecimiento permanente situado fuera del territorio portugués. Sin embargo, el ejercicio de esta facultad solo se permite, siempre que verifiquen, de forma acumulativa, los siguientes requisitos:
- Que los beneficios imputables a este establecimiento permanente estén sujetas y no exentas al impuesto del art. 2 de la Directiva n° 2011/96/UE del Consejo, del 30 de noviembre, o a un impuesto de carácter idéntico o similar al IRC, cuyo tipo legal aplicable a estos beneficios *no sea inferior al 60%* del tipo del IRC, previsto en el n° 1 del art. 87;
 - Que dicho establecimiento permanente no esté localizado en un país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable que conste en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas (*black list*);
 - Que el impuesto sobre beneficios efectivamente pagado, *no sea inferior al 50%* del que sería adeudado según lo estable-

cido en este Código, excepto cuando se compruebe la condición prevista en el nº 7 del art. 66.

Observamos la utilización de varios criterios en relación con la determinación de regímenes fiscales claramente más favorables: el *concepto comparativo*, con tipos diferenciados que no se sean inferiores del 60%, y con el impuesto efectivamente pagado que tampoco sea menor al 50% del IRC portugués; y solamente las jurisdicciones que constan en la *black list*;

- h) El art. 56, nº 2 del CIRC, establece una presunción de renta en el caso de edificios urbanos no arrendados o no afectos a una actividad económica que sea titularidad de entidades con domicilio en un país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable que conste en la lista aprobada por disposición del ministro de Hacienda. Mediante esta presunción se considera renta del período, 1/15 parte del respectivo valor patrimonial tributario del inmueble.

Ejemplo: Un inmueble situado en Portugal tiene un valor patrimonial tributario de 1.000.000 euros. Normalmente, este valor es la base del impuesto anual que en Portugal recae sobre la propiedad del inmueble (IMI). Pero además, esta presunción añade la tributación en el IRC del valor correspondiente a 1/15 parte, es decir, a 66.667 euros.

Se trata, sin embargo, de una presunción que admite prueba en contra, según lo establecido en el art. 73 de la LGT, cuando la entidad no residente propietaria del inmueble demuestre que éste no es utilizado por una entidad domiciliada en territorio portugués y que el inmueble está desocupado⁷⁰.

Por otro lado, esta medida defensiva sólo se aplica a entidades con domicilio en las jurisdicciones establecidas en la lista negra;

- i) En el art. 63, nº 4, inc. h) del CIRC se establece una presunción de existencia de relaciones especiales entre dos entidades cuando una tiene el poder de ejercer, directa o indirectamente, una influencia significativa en las decisiones de gestión de la otra, lo que se considera verificado, específicamente entre una enti-

⁷⁰ Art. 56, nº 3, del CIRC.

dad residente o no residente con establecimiento permanente en Portugal y una entidad sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable residente en país, territorio o región que conste en la lista aprobada mediante disposición del ministro de Hacienda.

La existencia de relaciones especiales es un elemento relevante en diferentes normas antiabuso del IRC, pero con particular incidencia en precios de transferencia. Mientras tanto, este precepto aplica solamente el criterio de la *black list* en la definición de paraísos fiscales;

- j) El art. 66 del CIRC, con el epígrafe “imputación de rentas de entidades no residentes sujetas a un régimen fiscal privilegiado”. Su última redacción es de la Ley nº 332/2019, de 3 de mayo, que transpone al ordenamiento jurídico interno la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 16 de julio. Se trata, en lenguaje tributario, del régimen CFC, también conocido como *régimen de transparencia fiscal internacional*, régimen que evidencia “una verdadera opulencia jurídica tributaria”⁷¹.

Este régimen tiene como meta evitar el uso de sociedades participadas (sociedades base) para evitar la tributación en el Estado de residencia de la sociedad matriz, o, en otros términos, disuadir el desplazamiento de rentas con el objetivo de diferir o eliminar la tributación de los socios⁷².

No corresponde entrar en detalles, aquí, sobre el régimen, ni su compleja forma de aplicación. Apuntemos simplemente que el legislador portugués delimita, a este efecto, los “paraísos fiscales”.

El presupuesto legal está previsto en el punto primero de este artículo que dispone: “1. Las beneficios o rentas obtenidas por entidades no residentes en territorio portugués y sometidas a

⁷¹ De acuerdo con la feliz expresión de NASCIMENTO, F. H. A., *Do Princípio da Transparência Fiscal Internacional e a sua Relação com a Convenção Luso-Brasileira sobre Dupla Tributação*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011, pág. 7.

⁷² MARQUES, Rui, *Código do IRC, Anotado e Comentado*, Almedina, Coimbra, 2020, págs. 600/601.

un régimen fiscal claramente más favorable, se imputan a los sujetos pasivos de IRC, residentes en territorio portugués, titulares, directa o indirectamente, incluso a través de mandatario, fiduciario o persona designada, por lo menos, 25% del capital, de los derechos de voto o de los derechos sobre las rentas o los elementos patrimoniales de dichas entidades”.

Y a efectos de lo dispuesto en éste, “se considera que una entidad está sometida a un régimen fiscal claramente más favorable cuando:

- El territorio consta en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas; o
- El impuesto sobre las ganancias, efectivamente pagadas, sea inferior al 50% del impuesto que sería adeudado, según lo establecido en este Código”.

La inclusión de la expresión “*aunque a través de mandatario, fiduciario o persona designada*”⁷³ pasó a interpretarse en el sentido de incluir todas las estructuras fiduciarias, y específicamente los *trust* y las fundaciones.

Además de las que constaban en la lista, también son “paraísos fiscales” las jurisdicciones donde el impuesto sobre ganancias sea inferior al 50% del impuesto que sería adeudado, según lo establecido en este Código. Es decir, ya no se trata de una comparación abstracta (nominal), sino de una comparación concreta, lo que obliga a “rehacer” en territorio portugués, y de acuerdo con las reglas del Código del IRC, la base imponible y a determinar el IRC adeudado.

Se trata de una modificación conceptual significativa, que implicará normalmente comparación y aplicación de normativas (contable y fiscal) diferentes, la portuguesa y la del Estado de la residencia de los beneficiarios, lo que eleva el grado de complejidad.

⁷³ Realizada por la Ley nº 64-B/2011, del 30 de diciembre. Hasta entonces, el marco fiscal de estas entidades situadas fuera del territorio portugués era muy confuso.

En todo caso, el régimen garantiza la eliminación de la doble tributación de la renta imputada y, también, la eliminación de la doble tributación jurídica internacional que tenga a lugar cuando se distribuyan ganancias a los socios residentes correspondientes a rentas previamente imputadas y por las que tributó:

- l) El art. 81 del CIRC establece las reglas de calificación de las rentas procedentes de la participación en sociedades, estableciendo una doble calificación: rentas del capital y ganancias y pérdidas del capital que deben *agregarse* a efectos de tributación en los socios. El punto 4, sin embargo, dispone que la pérdida no es deducible en los casos en los que la entidad liquidada, sea residente en *país, territorio o región con régimen fiscal claramente más favorable* que consta en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas. Es decir, en la *black list*;
- m) El art. 87 establece los tipos nominales o legales del IRC. No obstante, las rentas del capital, tal y como se define en el art. 5 del Código de IRS, obtenidas por entidades no residentes en territorio portugués, que tengan domicilio en un *país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable*, que consta en la lista aprobada mediante disposición del ministro de Hacienda (*black list*), son como ya se ha visto, a efectos de IRS sometidos a un tipo agravado de 35%;
- n) Existe en Portugal, un instituto, integrado en el CIRC, denominado como “tributaciones autónomas”. La base de este gravamen no es el beneficio de las entidades sujetas a IRC, pero sí ciertos gastos y costos. Se inició con la tributación en el art. 88 de los gastos confidenciales o no documentados, considerándose aunque solo teóricamente, que se trataba de una “imposición sustitutiva”⁷⁴. Se ha discutido respecto del carácter

⁷⁴ En el sentido de que, al desconocerse quiénes eran los beneficiarios de estas propuestas y que, en consecuencia, no las considerarían como rentas (IRS) o como ingresos (IRC), se tributaban de este modo en reemplazo del impuesto que sería adeudado por los beneficiarios. Claramente, no existía ninguna norma que consagrara un crédito de impuesto correspondiente al impuesto cobrado por este instituto, para los beneficiarios efectivos.

de un impuesto sobre gastos integrado en el Código de un impuesto sobre los beneficios. Estadísticamente, se considera IRC y se contabiliza en los ingresos de este impuesto. MARTINS considera que estas tributaciones autónomas constituyen una “torsión” a la luz de las características propias del IRC como impuesto directo que grava la renta de las personas jurídicas, pero encuentra su justificación en el objetivo que persigue, específicamente, la evasión fiscal⁷⁵.

De acuerdo con el punto 8 de este precepto, tributan de manera autónoma al tipo del 35% o del 55%⁷⁶ los gastos correspondientes a importes pagados o adeudados, a cualquier título, a personas físicas o jurídicas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un *régimen fiscal claramente más favorable al cual se refiere el n° 1 del art. 63-D de la LGT*, o cuyo pago se efectúe en cuentas abiertas en instituciones financieras que allí residen o tengan domicilio, excepto si el sujeto pasivo prueba que corresponden a operaciones, efectivamente, realizadas y no tienen un carácter anormal o importe exagerado.

El concepto de paraíso fiscal utilizado aquí remite, exclusivamente, a las jurisdicciones que constan en la *black list*. Esta tributación, sin embargo, no ocurrirá si el contribuyente puede probar que los pagos corresponden a operaciones, efectivamente, realizadas y o tienen un carácter anormal o un importe exagerado;

- o) El art. 91-A del CIRC establece una deducción por doble imposición económica internacional, que se utilizará cuando el sujeto pasivo opte por no acogerse al régimen PEX, si bien deberán cumplirse los mismos requisitos en cuanto al nivel de participación (mínimo del 10%) y, en la fuente, que los beneficios hayan tributado efectivamente en impuesto idéntico o análogo al IRC.

⁷⁵ MARTINS, H. P, *op. cit.* págs. 363/367. La posición más asertiva y fundamentada es, todavía, la de PAULA DOURADO, P., *Lecciones de Derecho Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2020, págs. 251/265.

⁷⁶ Que debe aplicarse si la entidad deudora es, íntegramente, un sujeto pasivo exento.

Para ello, la ley establece el método de imputación normal u ordinario, deduciendo de la cuota la menor de las dos cuantías siguientes: el impuesto interno correspondiente a los beneficios agregados o el efectivamente satisfecho en el extranjero).

No obstante, la deducción prevista en este artículo no se aplica a los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero por entidades *residentes o domiciliadas en un país, territorio o región sometidos a un régimen fiscal claramente más favorable* incluido en una lista aprobada por orden del miembro del Gobierno responsable del área de finanzas (*black list*), o por entidades poseídas indirectamente por el contribuyente del IRC con sede o dirección efectiva en territorio portugués, a través de aquellas.

3.2.3. Estatuto de los beneficios fiscales (EBF)

En Portugal, los beneficios fiscales de carácter cíclico suelen estar recogidos en una única norma, el EBF. Aprobado el 1 de julio de 1989, en el marco de la fiscalidad del impuesto sobre la renta, el EBF contenía principalmente beneficios fiscales no estructurales relativos al impuesto sobre la renta de las personas físicas⁷⁷ y al impuesto de sociedades. Posteriormente se amplió y ahora abarca los beneficios fiscales aplicables a otros impuestos del sistema fiscal portugués.

Al tratarse del tema de los “beneficios fiscales”, es importante señalar que esta legislación establece el régimen, o la sucesión de regímenes, aplicables a la llamada “Zona Franca de Madeira (ZFM)”, que se denomina propiamente Centro Internacional de Negocios de Madeira, y a la “Zona Franca de Santa María - Azores”. La ZFM fue creada en 1987, en el marco de las ayudas regionales compatibles con los Tratados, para apoyar el desarrollo económico de la región ultraperiférica de Madeira, con el objetivo de atraer inversiones y crear empleo. Su régimen se puso en entredicho en el Comunicado de Prensa de 6 de julio de 2018 [IP/1874384], de la Comisión Europea,

⁷⁷ Además, el CIRS no contenía un capítulo de exenciones objetivas, contrario a lo que hoy, 30 años después, ya va ocurriendo y, naturalmente, extendiendo al máximo el límite del principio de generalidad, no tenía, y sigue sin tener, exenciones subjetivas.

en el que anunció el inicio de una “investigación en profundidad sobre las exenciones fiscales para las empresas de la ZFM”⁷⁸.

No obstante, identificaremos, a continuación, las medidas defensivas adoptadas en el EBF contra los “paraísos fiscales”.

a) *Fondos de inversión*

Los fondos de inversión⁷⁹, en Portugal, tienen sus regímenes fiscales establecidos en el EBF, que le dedica los siguientes artículos:

- Art. 22.– Organismos de Inversión Colectiva (OIC)
- Art. 22-A.– Rentas pagadas por OIC a sus participantes
- Art. 23.– Fondos de capital de riesgo
- Art. 24.– OIC en recursos forestales

El art. 22 del EBF, como su título indica, establece el régimen general de los OIC, aplicándose según lo establecido en su apartado primero, a los fondos de inversión mobiliaria, fondos de inversión inmobiliaria, y a las sociedades de inversión inmobiliaria que se constituyen y operan de acuerdo con la legislación nacional. Los OIC están en Portugal sujetos al IRC pero de forma muy restrictiva, con una base imponible muy estrecha⁸⁰. De hecho, los ingresos que

⁷⁸ Sobre esta investigación la Comisión publicó, el 4 de diciembre de 2020, la Comisión Europea publicó su decisión sobre el análisis del Régimen III de la Zona Franca de Madeira, que se encontraba en un proceso de investigación en profundidad desde 2018. La Comisión concluyó que “*la aplicación de las ayudas de la Zona Franca el régimen de Madeira (Régimen III) en Portugal no se ajusta a las decisiones de la Comisión sobre ayudas estatales en 2007 y 2013, determinando, en consecuencia, la recuperación de los importes de las prestaciones concedidas indebidamente*”. La decisión se encuentra bajo recurso de las autoridades portuguesas.

⁷⁹ En terminología europea, los OIC - Organismos de inversión colectiva.

⁸⁰ El principio de neutralidad que, en el plano fiscal, en una situación ideal, debería aplicarse en las relaciones entre los OIC y sus participantes (tributación a la entrada o tributación a la salida) aquí es atenuado. En verdad, las rentas que normalmente se obtienen mediante fondos de inversión (capitales de propiedad y plusvalías) no tributan en IRC. La tributación “a la entrada” es entonces, residual. Lo que significa que, por tendencia, el legislador portugués ha optado por la “tributación a la salida”, es decir, en la titularidad de los participantes de los fondos. Exceptuando los provenientes de jurisdicciones que constan en la lista (único criterio de identificación) que, en este caso serán gravados “a la entrada”,

perciben por rentas del capital, rentas de la propiedad y ganancias de capital no se tienen en cuenta a la hora de determinar su renta imponible. Y aquí es donde se aplica la medida defensiva: las citadas rentas están sujetas al IRC para los OIC siempre que procedan de entidades residentes o domiciliadas en un *país, territorio o región sometidos a un régimen fiscal claramente más favorable*, según la lista aprobada por miembro del Gobierno responsable del área de finanzas (*black list*).

El art. 22-A, estableciendo las reglas de la tributación “a la salida” de las OIC⁸¹ dispone que los titulares de rentas de unidades de participación que *sean residentes en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable*, que consta en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas (*black list*) tributan como sigue:

- Por retención en la fuente, a título definitivo, al tipo previsto en el n° 12 del art. 71 del CIRS o en el inciso i) del n° 4 del art. 87 del CIRC, según el caso, cuando se trate de rentas distribuidas o procedentes del reembolso de participaciones de inversión. Tributarán al 35%;
- Según lo establecido en el inciso e) del n° 1 en los restantes casos. Tributarán en consonancia con lo dispuesto en lo CIRS o el IRC.

Es importante notar que, la diferencia de tipo entre pero residentes en jurisdicciones que constan en la *black list* y los demás contribuyentes, es de 35% contra 10%.

El régimen de fondos de capital de riesgo, consagrado en el art. 23, prevé su exención de IRC sobre el total de rentas obtenidas por los fondos y, exclusivamente, la tributación a la salida. Las rentas distribuidas, o provenientes del rescate de unidades de participación, están exentas cuando se distribuyen a entidades no residentes, *excepto*

pero también “a la salida”, en la distribución de rentas o en el rescate de las participaciones.

⁸¹ Genéricamente por retención en la fuente a tipos liberatorios, cuando los titulares sean personas físicas y no las hayan obtenido en el ámbito de una actividad profesional o empresarial, y por retención con carácter de pago a cuenta, en los demás casos.

cuando se trate de entidades residentes en países, territorios o regiones sujetas a un régimen fiscal claramente más favorable, que consta en la lista aprobada mediante disposición del ministro de Hacienda (*black list*). En este caso, la tributación se realizará a una retención del 35% en conformidad con la regla general.

Por último, el régimen de OIC en recursos forestales, previsto en el art. 24, condiciona su exención de IRC a la verificación del requisito de que, por lo menos 75% de sus activos, estén afectados a la explotación forestal. El régimen de tributación de las rentas distribuidas o provenientes de rescate es el mismo que el de los fondos de capital de riesgo, detallado en el párrafo anterior. De esta manera, si los titulares son residentes en jurisdicciones que constan en la *black list*, serán gravados con una retención en la fuente del 35% en conformidad con la regla general.

*b) Ganancias y pérdidas patrimoniales*⁸²

El art. 27 del EBF consagra una generosa exención de plusvalías obtenidas en territorio portugués, en la enajenación a título oneroso de acciones, otros valores mobiliarios, warrants autónomos emitidas por entidades residentes en territorio portugués y negociadas en mercados regulados en bolsa e instrumentos financieros derivados celebrados en mercados regulados, por entidades no residentes. Sin embargo, el régimen no se aplica a entidades no residentes y sin establecimiento permanente en territorio portugués que tengan su domicilio en un *país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable*, que consta en la lista aprobada mediante disposición del Ministro de Hacienda (*black list*).

⁸² Es importante destacar que, la calificación que tipifica el Código del IRS distingue, las rentas de capitales, las rentas de mera fruición de capitales mobiliarios, denominados como “rentas de capitales” y tipificadas en la categoría E; las rentas de fruición de capitales inmobiliarios, denominadas “rentas de propiedad” y tipificadas en la categoría F; las ganancias o pérdidas patrimoniales rentas derivadas de la alienación onerosa, o de acto de efecto equivalente, de ciertos activos mobiliarios o inmobiliarios (lista cerrada), integradas en la categoría G (Variaciones patrimoniales positivas).

c) *Zonas Francas*

El último régimen fiscal establecido es el aplicable a las entidades autorizadas en las zonas francas, específicamente la ZFM, en el art. 36-A, que entró en vigor el 1 de enero de 2015⁸³. Prevé una exención para los socios o accionistas de las sociedades autorizadas a operar en la ZFM, vigente hasta 31-12-2027, con excepción de las realizadas con entidades que tengan residencia o domicilio en países, territorios o regiones sujetas a un régimen fiscal claramente más favorable, que consta en la lista aprobada por el Estado portugués para tal efecto (*black list*), de acuerdo con las mejores prácticas internacionales [art. 36-A, n° 10, inc. a)]. Lo mismo se aplica con las reservas distribuidas.

d) *Impuesto Municipal sobre Inmuebles (IMI)*

El IMI es un impuesto sobre el patrimonio que grava la propiedad de inmuebles. El art. 46 del EBF establece una exención del IMI en relación a los inmuebles destinados a la vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de su núcleo familiar, o en el caso de la primera transmisión, en la parte destinada al alquiler para vivienda, si su valor patrimonial imponible no supera el umbral establecido.

Esta exención no es, sin embargo, aplicable, cuando se trata de inmuebles adquiridos a título oneroso por entidades que tengan su domicilio en *países, territorios o regiones sujetas a un régimen fiscal claramente más favorable*, que consta en la lista aprobada mediante disposición del ministro de Hacienda (*black list*).

e) *Rentas relacionadas con la gestión forestal*

El art. 56-G de EBF prevé la exención de IRC referente a las rentas obtenidas en el ámbito de la gestión de recursos forestales

⁸³ Como se sabe, el régimen ha sido remplazado a lo largo del tiempo, en conformidad con el resultado de las negociaciones entre Portugal y la Comisión Europea. Como tuvieron condiciones diferentes, aún está en vigencia el régimen aplicable a las sociedades autorizadas entre el 1 de enero de 2017 y 31 de diciembre de 2014, previsto en el art. 36.

por entidades de gestión forestal (EGF) reconocidas, que se establecen y operan de acuerdo con la legislación nacional, siempre que estén sujetas a planes de gestión forestal aprobados y aplicados de acuerdo con la normativa vigente. Lo mismo ocurre con las rentas distribuidas por estas entidades cuando sus titulares son entidades no residentes.

La exención, no obstante, no se aplica a entidades que sean residentes en *países, territorios o regiones, con régimen fiscal claramente más favorable* que consta en la lista aprobada mediante disposición del miembro del Gobierno responsable por el área de finanzas.

f) Reorganización de empresas como resultado de operaciones de reestructuración o acuerdos de cooperación

El art. 60 del EBF concede una exención del impuesto municipal sobre transmisiones de inmuebles (IMT), el impuesto sobre actos jurídicos documentados (IS) y emolumentos y otros costos legales a las empresas que ejerzan, directa y a título principal, una actividad económica de carácter agrícola, comercial, industrial, o de prestación de servicios, y que se reorganicen, en resultado de operaciones de reestructuración o acuerdos de cooperación⁸⁴.

⁸⁴ Se consideran “operaciones de reestructuración”, para efectos de estos beneficios:

- a) La fusión de sociedades, empresas públicas o cooperativas;
- b) La incorporación por una sociedad del conjunto o de uno o más sectores de actividad de otra sociedad;
- c) La separación de la sociedad, a través de la cual:
 - a. Una sociedad se destaque en un o más sectores de su actividad, para construir otras sociedades o para fusionarlos con sociedades ya existentes, conservando, al menos uno de los sectores de actividad; o.
 - b. Una sociedad se disuelva, dividiendo su patrimonio en dos o más partes de constituyan, cada una de ellas, al menos, un sector de actividad, puesto que cada una de ellas está destinada a construir una nueva sociedad o a fundirse con sociedades ya existentes, o con parte del patrimonio de otras sociedades, separadas por idénticos procesos y con la misma finalidad.

Y, para el mismo fin, se entiende por “Acuerdos de cooperación”:

- d) La constitución de agrupaciones complementarias de empresas o de agrupaciones europeas de interés económico, según lo establecido en la legislación en vigencia, que se propongan la prestación de servicios comunes, la compra o venta en común o en colaboración, la especialización o racionalización productiva, el estudio de mercados, la promoción de ventas, la adquisición y transmisión de

Esta exención, no obstante, no se aplica si las operaciones de reestructuración o de cooperación afectan a entidades con domicilio en países, territorios o regiones, con régimen fiscal claramente más favorable incluidos en la lista aprobada por el Ministerio del Gobierno responsable por el área de finanzas (*black list*).

g) *Rehabilitación urbana*

El art. 71 del EBF contempla exención del IRC de las rentas obtenidas por fondos de inversión inmobiliaria que operen de acuerdo con la legislación nacional, siempre que estén constituidos entre 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2013, y por lo menos 75% de sus activos sean bienes inmuebles sujetos a acciones de rehabilitación realizadas en las áreas de rehabilitación urbana⁸⁵.

conocimientos técnicos o de organización aplicada, el desarrollo de nuevas técnicas y productos, la formación y perfeccionamiento del personal, a la ejecución de obras o servicios específicos y cualesquiera otros objetivos comunes, de carácter relevante;

e) La constitución de agrupaciones complementarias de empresas o de agrupaciones europeas de interés económico, según lo establecido en la legislación en vigencia, que se propongan la prestación de servicios comunes, la compra o venta en común o en colaboración, la especialización o racionalización productiva, el estudio de mercados, la promoción de ventas, la adquisición y transmisión de conocimientos técnicos o de organización aplicada, el desarrollo de nuevas técnicas y productos, la formación y perfeccionamiento del personal, a la ejecución de obras o servicios específicos y cualesquiera otros objetivos comunes, de carácter relevante;

f) La constitución de personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro, mediante asociación de empresas públicas, sociedades de capitales públicos o de mayoría de capitales públicos, de sociedad y de otras personas de derecho privado, con la finalidad de, en relación al sector a que responden, mantener un servicio de asistencia técnica, organizar un sistema de información, promover la normalización y la calidad de productos y la conveniente tecnología de los procesos de fabricación, así como también, de un modo general, estudiar las perspectivas de evolución del sector;

g) La celebración de contratos de consorcio y de asociación en participación, según lo establecido en la legislación vigente, siempre que las contribuciones realizadas en el ámbito de estos tengan como objetivos el desarrollo directo de actividades productivas, con excepción de actividades de carácter inmobiliaria.

⁸⁵ Medida de incentivo a la rehabilitación de inmuebles degradados, que ha tenido, en verdad, gran impacto sobre todo en el inmobiliario de las grandes ciudades, como Lisboa y Porto.

Las rentas distribuidas por estos fondos también están exentas de tributación, cuando sus titulares no sean residentes en territorio portugués. Esta exención, no obstante, no se aplica si las entidades titulares tuviesen domicilio en *países, territorios o regiones, con regímenes de tributación privilegiada, claramente más favorables*, que constan en la lista aprobada mediante disposición del Ministerio del Gobierno responsable del el área de finanzas (*black list*).

3.3. Impuestos sobre el patrimonio⁸⁶

3.3.1. Impuesto Municipal sobre la Transmisión de Inmuebles (IMT)

El IMT es el impuesto que, en Portugal, grava la transmisión onerosa de inmuebles.

Como medida defensiva contra paraísos fiscales se establece un tipo agravado. A diferencia del gravamen general del impuesto⁸⁷, en el art. 17 de la ley fiscal del IMT prevé el establecimiento de un tipo impositivo único del 10%⁸⁸. No se aplica exención o reducción cuando el adquirente tenga su residencia o sede *en país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal más favorable*, incluido en la lista aprobada mediante disposición del Ministro de Hacienda (*black list*), sin perjuicio de la exención prevista en el art. 7 del Decreto-Ley n° 540/76, del 9 de julio⁸⁹.

⁸⁶ Las dos obras doctrinarias fundamentales sobre los Impuestos sobre el Patrimonio en Portugal: PIRES, J. M., *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2015; ROCHA, A. D. S e BRÁS, E. J. M., *Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Comentados e Anotados)*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.

⁸⁷ La tributación en este impuesto sigue una tarifa progresiva cuyo tipo marginal mas elevado no supera el 8%. Sin embargo a partir de un determinado umbral, el tipo es único al 6%.

⁸⁸ Se produce un agravamiento del tipo.

⁸⁹ Este título, mientras tanto derogado, con mantenimiento de su art. 7, instituía un sistema de ahorro-crédito destinado a los emigrantes portugueses que le abría la posibilidad de, transfiriendo sus ahorros a Portugal, podrían adquirir inmueble para su vivienda, recurriendo a dichos ahorros, con exención de Sisa (así se denominaba el entonces, el actual IMT) e, incluso, la posibilidad de obtener crédito bancario para el defecto, con mayor facilidad. A pesar de la revocación del título,

3.3.2. Impuesto Municipal Sobre Inmuebles (IMI) y Adicional al Impuesto Municipal sobre Inmuebles (AIMI)

El IMI grava la titularidad de un derecho real sobre inmuebles⁹⁰, tomando como base imponible el valor patrimonial tributario (VPT) de los edificios⁹¹.

El AIMI tiene más el carácter de un impuesto personal sobre el patrimonio inmobiliario, puesto que su importe resulta no solo de la suma del VPT de todos los inmuebles que pertenecen al mismo titular, sino también, en lo que refiere a personas físicas, de una deducción de base de 600.000 euros, alcanzando, en tributación conjunta (cónyuges o personas viviendo en unión de hecho), 1.200.000 euros.

Veamos ahora, las cuatro medidas defensivas contra paraísos fiscales, consagradas en estos dos impuestos.

a) *El inicio de tributación*

Los inmuebles están sujetos a IMI, en consonancia con lo dispuesto en el art. 9 del CIMI, a partir del año, incluso, en que la fracción del territorio y otros elementos mencionados en el art. 2 deban clasificarse como inmueble.

La ley establece algunas excepciones y entre ellas, se encuentra la fecha de inicio de la tributación, inclusive, a aquella que en un terreno para construcción haya pasado a figurar en el inventario de una empresa que tenga por objeto la construcción de inmuebles para la venta, la cual se inicia en el cuarto año siguiente, inclusive; y de los edificios que han pasado a formar parte del inventario de una empre-

el derecho, limitado ahora a la exención de IMT, se conserva para los titulares de las cuentas de depósito ahorro.

⁹⁰ Por ejemplo, a la de la propiedad plena, el derecho de usufructo o el derecho de uso y habitación.

⁹¹ El VPT es el valor del inmueble que resulta de la evaluación efectuada de acuerdo con las reglas establecidas en el IMI. Estas reglas se traducen, actualmente, en una fórmula de evaluación que retiró los elementos de subjetividad que los anteriores modelos de evaluación de la propiedad urbana incluían y llevaban, no raramente, a resultados entre sí incompatibles, para edificios iguales, construidos al mismo tiempo y situados en la misma zona.

sa cuyo objeto es su venta, en cuyo caso, que comienza en el tercer año siguiente, inclusive.

Ambos aplazamientos de inicio de la tributación se encuentran legalmente excluidos cuando los sujetos pasivos que tengan domicilio fiscal en *país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable* que consta en la lista aprobada por disposición de ministro de Hacienda (*black list*).

b) Tipos de tributación

El art. 112 dispone un tipo de gravamen en el IMI para inmuebles rústicos del 0,8% y para los inmuebles urbanos, se establece anualmente por los municipios, entre 0,3% y 0,45%.

Este mismo artículo establece en 7,5% el tipo que incide sobre el VPT de inmuebles, rústicos o urbanos, que sean propiedad de entidades que tengan domicilio fiscal en *país, territorio o región sujeta a régimen fiscal claramente más favorable*, que constan en la lista aprobada mediante disposición del ministro de Hacienda (*black list*).

c) Medidas defensivas en AIMI

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 135-F, para los inmuebles que sean propiedad de *entidades sujetas a un régimen fiscal más favorable*, a lo que se refiere el n° 1 del art. 63-D de la Ley General Tributaria, el tipo es de 7,5% (*black list*).

La deducción en la cuota del IRC, consagrada en el art. 135-J, no se aplica los inmuebles de titularidad, directa o indirecta, de una entidad con residencia o domicilio en *país, territorio o región sujeta a un régimen fiscal claramente más favorable*, incluido en la lista aprobada por el Ministerio del Gobierno responsable por el área de finanzas (*black list*).

3.3.3. Impuesto del timbre⁹²

El impuesto del timbre en Portugal grava, por un lado, todos los actos, contratos, documentos, títulos, papeles y otros hechos o situaciones jurídicas, previstos en el Cuadro General; y, por otro, las transmisiones gratuitas de bienes cuyos beneficiarios sean personas físicas⁹³. La parte financiera más relevante de este impuesto resulta del hecho de que en este tributan las operaciones financieras que están, en Portugal, exentas de IVA.

Las situaciones que allí se prevén y que se configuran como medidas defensivas contra paraísos fiscales se relacionan con operaciones financieras, en el contexto del art. 7 que trata de “otras exenciones”. De esta manera, no están exentos:

- a) Los intereses y comisiones cobradas, las garantías prestadas como también la utilización de crédito concedido cuando las entidades financieras que intervienen tengan domicilio en *territorios con régimen fiscal privilegiado*, establecido mediante disposición del ministro de Hacienda (*black list*);
- b) Las operaciones financieras, incluidos los respectivos intereses, por plazo no superior a un año, aunque se destinen exclusivamente a cubrir carencias de tesorería, cuando sean efectuadas por sociedades de capital de riesgo (SCR) a favor de sociedades titulares de participaciones, así como también las efectuadas por otras sociedades a favor de sociedades controladas por ellas, en las que tengan una participación de, al menos, 10% del capital con derecho a voto o cuyo valor de adquisición no sea inferior a 5.000.000 euros, de acuerdo con el último ba-

⁹² Es esta su denominación legal. Pero entendemos que la adecuada debería ser solamente “Timbre”, por que el “timbre”, es, desde la antigüedad, un impuesto.

⁹³ Antes de esta solución legislativa, las transmisiones gratuitas de bienes, que en Portugal solo tributan en la esfera de los respectivos beneficiarios, se gravan en Impuesto sobre las donaciones y sucesiones. Derogado este código, en el ámbito de la reforma sobre la tributación del patrimonio, el legislador portugués ha introducido una solución dualista: las transferencias gratuitas a favor de entidades sujetas a IRC han sido consagradas como variaciones patrimoniales positivas o negativas que concurren a la formación de su resultado gravable; las transferencias gratuitas a favor de personas físicas pasaron a tributarse en Impuesto de Timbre.

lance acordado, y así también como las realizadas en beneficio de una sociedad con la que se mantenga una relación de grupo o de control, cuando alguna de las sociedades intervinientes o el accionista, respectivamente, sea una entidad domiciliada en un territorio sometido a un régimen fiscal privilegiado, que se definirá mediante un Decreto del miembro del Gobierno responsable del área de Hacienda (*black list*).

Las operaciones, incluida la respectiva participación, mencionadas en el apartado anterior, que sean realizadas por los socios a entidades en las que tengan una participación directa no inferior al 10%, cuando alguna de las sociedades intervinientes o el socio, respectivamente, sea una entidad domiciliada en un territorio sometido a un régimen fiscal privilegiado, según disposición aprobada por el Ministerio del Gobierno responsable del área de finanzas (*black list*);

- c) Los préstamos con carácter de préstamo participativo, incluidos los respectivos intereses, realizados por los socios a entidades en las que tengan una participación directa no inferior al 10%, cuando alguna de las sociedades intervinientes o el socio, respectivamente, sea entidad con domicilio en territorio sujeto a régimen fiscal privilegiado, según disposición del Ministerio del Gobierno responsable por el área de finanzas (*black list*).

3.4. Régimen General de las Infracciones Tributarias (RGIT)

En Portugal, tras la secuencia de reformas tributarias de las dos últimas décadas del siglo pasado y de la primera década de este siglo, las infracciones y delitos tributarios están actualmente unificadas en el RGIT.

Y aquí encontramos, en el art. 104, el delito fiscal de “fraude cualificado” punible con pena de prisión de 1 a 5 años, que exige la verificación de por lo menos dos de las circunstancias previstas, expresamente, en el propio título. Entre ellas encontramos la intervención de

personas físicas o jurídicas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen fiscal claramente más favorable⁹⁴.

4. CONCLUSIÓN

Después de este análisis exhaustivo de las medidas que, en el sistema fiscal portugués, cuatro conclusiones se pueden, en nuestro entendimiento, retirar:

- a) El concepto de “paraíso fiscal” es un concepto indeterminado;
- b) El concepto de “paraíso fiscal” debería ser revisado y uniformizado;
- c) La “doble vía” en el gravamen fiscal debería repensarse;
- d) Portugal parece quedar bien representado con el rango de sus “medidas defensivas” contra el uso de “paraísos fiscales”.

BIBLIOGRAFÍA

- AT, *Relatório de atividades desenvolvidas de “Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras”*, 2019.
- CASALTA NABAIS, J., *Ainda fará sentido o artigo 104 da Constituição?*, v. g., in *Cadernos de Justiça Tributária*, Braga, n° 01, 2013.
- DOURADO, A. P., *Lições de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2019.
- FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 6ª ed., 2020.
- MARQUES, Rui, *Código do IRC, Anotado e Comentado*, Almedina, Coimbra, 2020.
- MARTINS, H. P., *O Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, en *Lições de Fiscalidade*, Coord. De João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, Almedina, Coimbra, 6ª ed., 2018.
- MENEZES LEITÃO, L. M. T., *A Introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional: o Decreto-Lei n° 37/95, de 14 de fevereiro*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos (CTF), n° 377, 1995.
- MENEZES LEITÃO, L. M. T., *Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal*, *Revista Fisco*, n° 107-108, 2003

⁹⁴ En la formulación legal de esta norma parece deber aplicarse la *gris list* y los demás conceptos de “régimen claramente más favorable”.

- MENEZES LEITÃO, L. M. T., *O Controlo e Combate às Práticas Tributárias Nocivas*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, nº 409/410, 2003.
- NASCIMENTO, F. H. A., *Do Princípio da Transparência Fiscal Internacional e a sua Relação com a Convenção Luso-Brasileira sobre Dupla Tributação*, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011.
- OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paris, 1998.
- ORTEGA, R. C., *Curso de Derecho Financiero*, 16ª edición, Thomson Reuters, 2012.
- PIRES, J. M., *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2015.
- ROCHA, A. D. S. e BRÁS, E. J. M., *Tributação do Património, IMI-IMT e Imposto do Selo (Comentados e Anotados)*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2018.
- ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA & ASSOCIADOS, Sociedade de Advogados, RL, Newsletter nº 05, 2017.
- SANTOS, A. C. D. e PALMA, C. C., *A concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, nº 403, 2001.
- SILVA, S. T. D., *Viagem aos Paraísos Fiscais*, Working Paper, 2012.
- VEIGA DE FARIA, M. T. B. *Paraísos Fiscais: formas de utilização e medidas de combate à evasão fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, nº 409/410, 2003.

ABREVIATURAS

AIMI	Adicional al IMI
AT	Autoridad Tributaria y Aduanera
CFC	Controlled Foreign Companies
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIMI	Código del IMI
CIMT	Código del IMT
CIRC	Código del IRC
CIRS	Código del IRS
CIS	Código del IS
CPPT	Código del procedimiento e del proceso tributario
CTF	Revista Ciencia y Técnica Fiscal
EBF	Estatuto de los beneficios fiscales

IMI	Impuesto municipal sobre inmuebles
IMT	Impuesto municipal sobre las transferencias onerosas de inmuebles
IRC	Impuesto sobre la renta de personas jurídicas Siglas en portugués: Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
IRS	Impuesto sobre la renta de personas físicas Siglas en portugués: Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
ISS	Impuesto de timbre Siglas en portugués: Imposto do selo
LGT	Ley general tributaria
PEX	Régimen de participation exemption
RGICSF	Régimen General de las Instituciones de Credito y de las Sociedades Financieras
RGIT	Régimen general de las infracciones tributarias
VPT	Valor patrimonial tributario de los inmuebles (urbanos o rústicos)

Medidas contra la evasión fiscal internacional en los Estados Unidos¹

MERCEDES FUSTER GÓMEZ

Universitat de València

ALAN S. LEDERMAN, ESQ.

Gunster Yoakley & Stewart, PA. Miami

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. MEDIDAS FRENTE A LOS EVASORES EXTRANJEROS CON ACTIVOS EN LOS EEUU. 2.1. Exigencia de información de las Limited Liability Companies unipersonales (LLC unipersonales) constituidas con capital extranjero: la cumplimentación del Modelo 5472. 2.2. Información sobre el beneficiario último de la inversión. 2.3. *Intergovernmental Agreements* (IGAs) para la implementación de FATCA. 2.4. Negativa de EEUU a la firma del Multilateral *Competent Authority Agreement* (MCAA) y a la adopción del *Common Reporting Standard* (CRS) de la OCDE. 2.5. Tratados y Convenios internacionales para obtener información “a petición”. 2.6. Procedimiento *John Doe summons* (requerimientos “Fulano de Tal”) para identificar a los extranjeros desconocidos. 3. MEDIDAS FRENTE A LOS EVASORES ESTADOUNIDENSES. 3.1. Preferencia por la FATCA y los *Intergovernmental Agreements* (IGAs) frente al *Common Reporting Standard* (CRS) de la OCDE. 3.2. Obtención de información mediante los Formularios 8938, 5471, 8865, 8858, 3520, 8621 y el *Foreign Bank Account Report*. 3.3. Regularización tributaria a través de los *Voluntary Disclosure Program*. 3.4. Premios para los denunciantes de infracciones tributarias. 3.5. Programa fiscal para los bancos suizos. 3.6. Procedimiento *John Doe summons* (requerimientos “Fulano de Tal”) contra evasores estadounidenses. 3.7. Cláusulas de intercambio de información previstas en los Convenios para evitar la doble imposición y en los Acuerdos de intercambio de información. 3.8. Grupo J5 o *Joint Chiefs and Global Tax Enforcement*. 4. CONCLUSIÓN.

¹ Trabajo desarrollado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio DER2017-89626-P “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales”, convocatoria 2017 correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia financiado por el Gobierno de España; y del Proyecto de Investigación del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades DER2017-84218-C2-1-R “Nuevos retos de los mercados financieros: la regulación del *Shadow banking*, del capital riesgo y las *FinTech*, la protección del cliente y el intercambio de información con trascendencia tributaria”.

1. INTRODUCCIÓN

En julio de 2006, el principal organismo internacional de establecimiento de normas contra el lavado de dinero, el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre Lavado de Dinero (GAFI), del cual Estados Unidos es miembro, emitió un informe que criticaba a los Estados Unidos por no cumplir con los estándares del GAFI sobre la necesidad de recopilar información sobre los propietarios reales de entidades que poseen activos financieros o inmobiliarios e instó a dicho país a corregir esta deficiencia antes de julio de 2008. En mayo de 2008, los senadores Levin, Coleman y Obama presentaron la Ley de Transparencia y Asistencia a las Fuerzas de Seguridad en respuesta a estas críticas. El propósito declarado del proyecto de ley era asegurar que las personas que forman corporaciones en los Estados Unidos informen sobre los beneficiarios reales de esas corporaciones, a fin de evitar que los delincuentes exploten las corporaciones estadounidenses para obtener ganancias criminales, para ayudar a las fuerzas del orden a detectar, prevenir, y castigar el terrorismo, el lavado de dinero y otras conductas indebidas que involucren a corporaciones estadounidenses y para otros fines. El Congreso nunca actuó sobre esta Ley. En diciembre de 2016, el GAFI emitió otra evaluación de los Estados Unidos, en el que se hacía patente los pocos progresos realizados en los últimos diez años para abordar este problema. Identificó la “falta de acceso oportuno a información adecuada, precisa y actual sobre beneficiarios reales” como una brecha fundamental en los esfuerzos de los Estados Unidos para combatir el lavado de dinero y la financiación del terrorismo².

En 2018, la Red de Justicia Fiscal emitió un informe clasificando a los Estados Unidos en la segunda posición de entre 110 países en términos de evasión fiscal, a la que se llega calculando la media de 20 indicadores clave clasificados en cuatro categorías: registro de titulares reales, transparencia de las personas jurídicas, integridad de la regulación fiscal y financiera y los estándares internacionales en materia de blanqueo, intercambio de información, acuerdos bilaterales

² BILL H. R. 2513, Sec. 2 (6), 3 mayo 2019, [Consulta: 22 noviembre 2019], disponible en <https://www.congress.gov/bill/116th-congress/house-bill/2513/text>.

y cooperación internacional³. “*El secreto financiero proporcionado por los Estados Unidos ha causado un daño incalculable a los ciudadanos de países extranjeros, cuyas élites han utilizado a los Estados Unidos como un cerrojo para la riqueza saqueada*”, escribió el grupo en su Índice de Secreto Financiero⁴.

Pero también existen voces en los Estados Unidos que se hacen eco de la situación. Un miembro de la División de Investigación Criminal del *Federal Bureau of Investigation*, en declaraciones realizadas en mayo de 2019 ante el Comité de Banca, Vivienda y Asuntos Urbanos del Senado estadounidense, afirmaba que “*el uso generalizado de las shell companies, front companies, nominees, u otros medios para ocultar a los verdaderos propietarios beneficiarios de los activos es un vacío importante en el régimen de lucha contra el lavado de dinero (AML) de este país. Bajo nuestro régimen actual, las estructuras societarias se constituyen de conformidad con los requisitos de registro establecidos a nivel estatal, y aunque los Estados requieren diferentes niveles de información sobre los officers, directores y gerentes, ninguno requiere información sobre la identidad de las personas que finalmente poseen o controlan las entidades legales que constituyen estas entidades*”⁵.

Y es que, a pesar de los esfuerzos de los Estados Unidos por colaborar con las Administraciones extranjeras en la lucha contra la evasión fiscal, hasta 2021, la legislación norteamericana permitió la

³ Vid. en la pág. web de *Tax Justice Network*, “Financial Secrecy Index 2018 - Method and Concepts”, disponible en <https://www.financialsecrecyindex.com/es/introduction-es/menu-method-and-concepts-es>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

⁴ Vid. en la pág. web de *Tax Justice Network*, “Financial Secrecy Index 2018 - Narrative Report on USA”, pág. 1, disponible en <http://www.financialsecrecyindex.com/PDF/USA.pdf>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

⁵ Declaraciones de Steven M. D’Antuono, como *Deputy Assistant Director* del *Criminal Investigative Division* del FBI, ante el *Senate Banking, Housing, and Urban Affairs Committee*, realizadas el 21 mayo 2019. El Sr. D’Antuono compadeció al objeto de dar su testimonio sobre la utilidad que tiene la información relacionada con los beneficiarios reales para las fuerzas del orden público de los Estados Unidos. Vid. en la web del FBI, “Combating Illicit Financing by Anonymous Shell Companies”, disponible en <https://www.fbi.gov/news/testimony/combating-illicit-financing-by-anonymous-shell-companies>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

creación de Sociedades de Responsabilidad Limitada (“LLC”, por sus siglas en inglés) y corporaciones con “*menos información al momento de la incorporación de la que se necesita para obtener una cuenta bancaria o licencia de conducir y generalmente no nombra a un único beneficiario real*”⁶ y, en 2021, no existen registros corporativos que incluyan información sobre beneficiarios reales.

No obstante, el grupo de trabajo del Consejo que supervisa la aplicación del Código de Conducta de la Unión Europea (UE) sobre la Fiscalidad de las Empresas⁷ decidió no incluir a los Estados Unidos en la lista de paraísos fiscales aprobada en 2019. La UE considera que, tanto FATCA, como los Convenios bilaterales suscritos por los Estados Unidos con los Estados miembros —excepto uno—, son suficientes para entender que el país cumple con los criterios de transparencia exigidos por la UE sobre el intercambio de información bancaria entre las autoridades fiscales⁸, a pesar de no haberse adherido al *Common Report Standard* (CRS) de la OCDE.

Sin embargo, en 2021, el Congreso norteamericano promulgó la Ley de Transparencia Corporativa (meter pié de página 9). Esta Ley requiere la recopilación de información sobre beneficiarios reales de

⁶ Sin embargo, en 2021 el Congreso norteamericano promulgó la Ley de Transparencia Corporativa. Esta Ley exige a los Estados Unidos por la que se exige a las corporaciones, las sociedades de responsabilidad limitada y entidades similares estadounidenses, así como a las entidades extranjeras registradas en los Estados Unidos, que comuniquen al Departamento del Tesoro de los Estados Unidos información sobre sus beneficiarios reales. Y todo ello 🍌🍌🍌🍌🍌🍌🍌🍌🍌🍌

⁷ El 1 de diciembre de 1997, el Consejo y los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de la Unión Europea reunidos en el seno del Consejo adoptaron una Resolución relativa a un Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, con el objetivo de luchar contra la competencia fiscal perniciosa. El Código de Conducta no es un instrumento jurídicamente vinculante, pero en él los Estados miembros asumen el compromiso político de: revisar, modificar y derogar las medidas fiscales que constituyan competencia fiscal perniciosa (desmantelamiento); y abstenerse de promulgar nuevas medidas de este tipo en el futuro (mantenimiento del statu quo). Tal y como prevé la Resolución, el 9 de marzo de 1998, el Consejo Ecofin creó el Grupo “Código de Conducta” (Fiscalidad de las Empresas) en el marco del Consejo, con el fin de evaluar las medidas fiscales dentro del ámbito de aplicación del Código de Conducta.

⁸ KIRWIN J., “U.S. won’t be included in EU’s list of tax haven countries”, *Bloomberg Law News*, 1 octubre 2019.

las corporaciones y compañías de responsabilidad limitada constituidas bajo las Leyes de los Estados.

La Ley exige que, probablemente a partir de 2023, las corporaciones y las *Limited Liability Company* (LLC estadounidenses) nuevas y existentes revelen sus verdaderos dueños al Departamento del Tesoro, pudiéndose sancionar y multar su incumplimiento. No obstante, el Departamento del Tesoro solo divulgará la información a funcionarios encargados de hacer cumplir la ley, bancos y naciones aliadas que necesiten la información para llevar a cabo investigaciones de corrupción⁹.

Pero, mientras que la legislación estadounidense hasta 2023 permite que millones de LLC y corporaciones no informen sobre los beneficiarios reales de sus activos, los Estados Unidos mantienen la vigilancia para protegerse de los ciudadanos estadounidenses que podrían eludir el pago de impuestos a través de cuentas ocultas en el exterior. Así, con FATCA, recopilan información financiera de manera automática de estadounidenses, con cuentas abiertas en Instituciones financieras extranjeras; a través de Convenios y Acuerdos para intercambiar información obtienen, “bajo petición”, información previsiblemente relevante de sus contribuyentes en el exterior; con determinados formularios como el 8938, el 8621 o el *Foreign Bank Account Reports* (FBAR) los contribuyentes aportan información sobre activos situados en el exterior al IRS o a la oficina de *Financial Crimes Enforcement Network* (FinCEN); a través de los programas de Divulgación Voluntaria se ha conseguido “intimidar” a los evasores para que regularicen su situación fiscal; los denunciantes pueden obtener recompensas monetarias por poner en conocimiento de las autoridades fiscales hechos constitutivos de infracciones tributarias; incluso el IRS acuerda con Instituciones financieras extranjeras u otros agentes programas específicos de colaboración dirigidos a detectar posibles evasores fiscales estadounidenses, como el Programa *Swiss Bank* o el *Joint Chiefs and Global Tax Enforcement*. De espe-

⁹ La regla se aplica tanto a las entidades futuras como a las existentes. La medida ha sido aprobada por el Senado de los Estados Unidos con 84 votos a favor, y 13 en contra. (Vid. en https://www.washingtonpost.com/context/national-defense-authorization-act-for-fiscal-year-2021/19b24912-9f30-45ae-9c89-ac7126757c77/?itid=lk_inline_manual_3, diciembre 2020).

cial interés, por su efectividad, resultan los *John Doe summons* (requerimientos “Fulano de Tal”) cuando se desconoce la identidad del contribuyente.

En el presente trabajo, se analizan las principales medidas que han adoptado los Estados Unidos para luchar contra la evasión y la elusión fiscal internacional, tanto desde la perspectiva de aquellos contribuyentes estadounidenses con cuentas y activos en el exterior no declarados, como respecto a los evasores extranjeros que ocultan su riqueza en los Estados Unidos. Se aporta una doble visión de un país que por una parte, reclama la colaboración exterior para obtener información de sus contribuyentes y, por otra parte, se le exige que coopere con los gobiernos de todo el mundo en la lucha contra el fraude fiscal.

2. MEDIDAS FRENTE A LOS EVASORES EXTRANJEROS CON ACTIVOS EN LOS EEUU

2.1. *Exigencia de información de las Limited Liability Companies unipersonales (LLC unipersonales) constituidas con capital extranjero: la cumplimentación del Modelo 5472*

El escándalo de los Papeles de Panamá destapó a un gran número de contribuyentes estadounidenses y extranjeros que operaban a través de “sociedades pantalla” —con la estructura legal de una LLC— con el aparente objetivo de esquivar la tributación en sus países de residencia u origen.

La utilización de las LLC permite a los inversores extranjeros y nacionales realizar ciertas actividades económicas limitando la responsabilidad del propietario y del negocio. Dependiendo de la elección realizada por una LLC y del número de miembros, el *Internal Revenue Service* (IRS) puede tratar a una LLC como una *corporation*, una *partnership* o también como una *disregarded entity* (“entidad desatendida o ignorada”), esto es, como una sociedad “transparente”. La LLC *unipersonal* es tratada como una *disregarded entity* —a menos que decida ser tratada como una *corporation*— por lo que las rentas obtenidas por la realización de activi-

dades económicas se imputan al miembro o propietario¹⁰. Además, si el único socio de una LLC es un extranjero que no tiene presencia en los Estados Unidos y la LLC no realiza ninguna actividad económica en dicho país no está sujeta a impuestos en los Estados Unidos, lo que ha propiciado la utilización de este tipo de entidades por extranjeros que desean invertir en inmuebles no estadounidenses, cuentas bancarias u otro tipo de activos, exentos de impuestos estadounidenses.

Con el objeto de colaborar con las Administraciones extranjeras en la lucha contra la evasión fiscal internacional, las autoridades tributarias estadounidenses implantaron en 2018 para las LLC unipersonales el Modelo informativo 5472¹¹ que deben cumplimentar las corporaciones estadounidenses participadas directa o indirectamente en al menos un 25% por una sociedad extranjera en cualquier momento durante el año fiscal. A través de la cumplimentación de este modelo, estas entidades proporcionan la información exigida en la sección 6038A del *Internal Revenue Code* (IRC). De este modo, el IRS conoce las transacciones económicas realizadas entre una LLC estadounidense de un solo miembro y la parte vinculada extranjera, quedando la información a disposición del IRS para ser transmitida a otros países en cumplimiento de los Acuerdos de intercambio de información u otros requerimientos.

El Modelo 5472 es, por tanto, una declaración informativa sobre operaciones realizadas entre partes vinculadas, esto es, sobre cualquier intercambio de dinero o propiedad entre una corporación y su propietario u otro afiliado extranjero —por ejemplo, una venta, cesión, arrendamiento, licencia, préstamo, anticipo, contribución, distribución, liquidación u otra transferencia de cualquier interés o derecho a usar cualquier propiedad o dinero, así como la prestación de cual-

¹⁰ Vid. en la pág. web *Internal Revenue Service*, “Single Member Limited Liability Companies”, disponible en <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/single-member-limited-liability-companies>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

¹¹ Vid. en la pág. web *Internal Revenue Service*, “About Form 5472, Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business”, disponible en <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-form-5472>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

quier servicio en beneficio de, o en nombre de, otro—. El Modelo no debe presentarse automáticamente por el simple hecho de que el miembro de la LLC sea extranjero, sino cuando hubiese tenido lugar una transacción considerada como “comunicable/reportable” entre la sociedad estadounidense y el inversor u otro afiliado extranjero durante el año fiscal aplicable.

Pero, este requerimiento de información no supone la modificación de la normativa societaria a nivel estatal (no federal) en cuanto a qué tipo de información debe suministrarse en el momento de constituirse una LLC, ni en cuanto a cambios impositivos. Se trata, por tanto, de obtener información para que pueda ser intercambiada con las autoridades fiscales de otros países y cuyo incumplimiento puede ser objeto de sanción.

2.2. Información sobre el beneficiario último de la inversión

Las LLC unipersonales sujetas al régimen de atribución de rentas en los Estados Unidos han sido utilizadas por extranjeros como *shell companies* o “empresas pantalla” que, con la ayuda de testaferros u otros intermediarios, ocultan al titular real de las rentas y patrimonio. El uso de las LLC o empresas pantalla por nacionales y extranjeros ha sido un problema durante décadas para los Estados Unidos. Cada año se crean más de dos millones de corporaciones y LLCs bajo las leyes estatales, y con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Transparencia Corporativa en 2021, no se ha exigido que las compañías norteamericanas proporcionen información sobre el propietario último al momento de su constitución¹². Por ello, si una

¹² Ley Pública 116-283, Título LXIV. Hasta la entrada en vigor de la Ley de Transparencia Corporativa en enero de 2021, la carga de recopilar información sobre el beneficiario real recaía en las instituciones financieras, que deben identificar y verificar a los beneficiarios reales a través de un procedimiento de diligencia debida del cliente establecido en la Ley de Secreto Bancario. El procedimiento de diligencia debida de clientes establecido por el FinCEN para instituciones financieras (FinCEN CDD Requirements) requiere que las instituciones financieras informen sobre la identidad de los beneficiarios reales de las cuentas abiertas por clientes que son entidades legales. La nueva Ley de Transparencia Corporativa exige que el Secretario del Tesoro revise los “FinCEN CDD Requirements” para adaptarlos a la Ley de Transparencia Corporativa y “reducir cualquier carga

Administración extranjera sospechaba que una empresa española utiliza una LLC norteamericana para deslocalizar sus beneficios o que un español persona física utiliza una LLC para abrir cuentas en el exterior, no existe forma alguna de comprobar quién está detrás de la LLC, excepto que se haya visto obligada a comunicar el Modelo 5472 (por ejemplo, cuando realice transacciones con una empresa vinculada extranjera provenientes de un negocio activo).

Siguiendo la corriente europea —establecida con la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo¹³ y la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo de 30 de mayo de 2018, que la modifica¹⁴—, los Estados Unidos han aprobado la Ley de Transparencia Corporativa, incorporada al US Code en la sección 5336 del Título 31. La Ley formaba parte de la Ley de Autorización de Defensa Nacional que ha sido aprobada para el año fiscal 2021 (en concreto, en las secs. 6401-6403), y estaba integrada, a su vez, en la Ley contra el Blanqueo de Capitales de 2020 (secs. 6001-6511). Está diseñada para prevenir la utilización indebida de las Corporaciones y LLC por criminales y defraudadores y cooperar de este modo con las fuerzas de seguridad del Estado para castigar el terrorismo, lavado de dinero, fraude fiscal u otras

innecesaria o duplicada sobre las instituciones financieras y sus clientes personas jurídicas que, a la luz de la promulgación de la Ley de Transparencia Corporativa”. 31 USC § 5336 (d) (1). También desde julio de 2016, FinCEN exigió que las compañías de seguros de títulos recopilaran y reportaran información sobre el beneficiario real de las entidades que compran bienes inmuebles residenciales en mercados identificados (incluido Nueva York Ciudad, Sur de Florida, California, Honolulu, Las Vegas, Seattle, Boston, Chicago, Dallas y San Antonio) si la compra se realizó sin un préstamo bancario u otra forma similar de financiamiento externo. Con la Ley de Transparencia Corporativa, se traslada la carga de las instituciones financieras o compañías de seguros a las empresas informantes e impone estrictas sanciones por incumplimiento y por divulgaciones no autorizadas. *Vid.* en DOWNES, R. W. *et al.*, “The Corporate Transparency Act. Preparing for the Federal Database of Beneficial Ownership Information”, pág. web ABA-BLS, 16 de abril 2021. Disponible en <https://businesslawtoday.org/2021/04/corporate-transparency-act-preparing-federal-database-beneficial-ownership-information/>.

¹³ Diario Oficial de la Unión Europea, 5 junio 2015.

¹⁴ Diario Oficial de la Unión Europea, 19 junio 2018.

conductas delictivas que involucran con frecuencia a este tipo de empresas. La Ley, que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2021, requiere que determinadas entidades presenten información sobre sus beneficiarios reales ante la Red de Ejecución de Delitos Financieros (FinCEN), siempre que no estén exentas de hacerlo y contempla la obligación de comunicación de datos sobre el beneficiario real en el momento de la constitución de la entidad y su actualización anual, así como la creación de un registro central de titularidad real. A los efectos previstos en la Ley, por beneficiario real con respecto a una entidad, se entiende un individuo que, directa o indirectamente, a través de cualquier contrato, acuerdo, entendimiento, relación, o de otra manera (i) ejerce un control sustancial sobre la entidad; o (ii) posea o controle al menos el 25 por ciento de los intereses de propiedad de la entidad. La nueva Ley exige que cualquier persona que cree una nueva empresa revele al FinCEN el nombre, la dirección y la fecha de nacimiento de los propietarios reales, y un número de identificación para cada propietario, como una licencia de conducir o un número de pasaporte u otro documento de identificación emitido por el gobierno, o un identificador de FinCEN, y siempre que no esté exenta de hacerlo por aplicación de la Ley. Las corporaciones y LLC que ya existían antes de la adopción de la ley deberán comunicar la información relativa a la propiedad al FinCEN en un plazo de dos años. Además, cualquiera que proporcione intencionalmente información falsa, será responsable de multas de hasta \$ 10,000 y penas de prisión de hasta dos años.

Sin embargo, la información no será pública ni tendrá acceso libre para las autoridades extranjeras. FinCEN será quien se encargue de recopilar los datos y proporcionar detalles de propiedad a las agencias policiales y los bancos que lo soliciten. En algunos casos, también los países extranjeros aliados podrán solicitar detalles de la propiedad para ayudar en sus propias investigaciones¹⁵.

¹⁵ *Vid.* en <https://www.washingtonpost.com/us-policy/2020/12/11/anonymoushell-company-us-ban/>. [Consulta: diciembre 2020].

2.3. Intergovernmental Agreements (IGAs) para la implementación de FATCA

El sistema de intercambio de información automático ya había sido contemplado, sin grandes aciertos, en el ámbito de la Unión Europea por la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos en forma de pago de intereses. Sin embargo, podemos afirmar que fueron los Estados Unidos quienes, de manera unilateral, decidieron implantarlo y dar un giro al sistema de intercambio de información utilizado hasta el momento, basado principalmente en los requerimientos de información “bajo petición”.

Con la aprobación en 2010 de la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) por la Administración OBAMA, se incluía un nuevo capítulo 4 en el *Internal Revenue Code* (IRC) donde se regula la obligación de retener el 30% sobre aquellos pagos de fuente estadounidense realizados a Instituciones financieras extranjeras y otras entidades extranjeras no financieras. El capítulo 4, fue completado con reglamentos, notificaciones y guías administrativas, conocidas actualmente bajo la denominación de “normativa FATCA”.

La peculiaridad de la normativa FATCA es que obliga a las Instituciones financieras extranjeras (IFE) y a Entidades no financieras extranjeras (ENFE) —y no al contribuyente— a comunicar información al *Internal Revenue Service* (IRS) sobre los titulares estadounidenses de cuentas financieras o sobre propietarios sustanciales estadounidenses, con la amenaza de practicar una retención en origen del 30% sobre determinados pagos de fuente estadounidense (*withholdable payments*) realizados por los “agentes retenedores” a las IFE o a las ENFE. De esta forma, bancos y otras Instituciones no estadounidenses se convierten en “aliados por obligación” del IRS para informar sobre contribuyentes norteamericanos.

Pero la aplicación inicialmente unilateral de este tipo de medidas, sin contar con la colaboración de los gobiernos extranjeros, tropezó con las legislaciones internas de los países afectados y con problemas de extraterritorialidad. Por ello, los Estados Unidos decidieron implementar FATCA de manera bilateral, a través de la firma de Acuerdos Intergubernamentales (IGAs) con más de 100 jurisdicciones. Bajo el IGA Modelo 1A, los Estados Unidos se han comprometido a intercambiar información financiera con el compromiso de reciprocidad,

esto es, reciben información de los países socios a cambio de informar a las autoridades extranjeras sobre las cuentas abiertas por no estadounidenses en Instituciones financieras norteamericanas. Además, son las Administraciones tributarias de los respectivos países las encargadas de obtener la información financiera y remitirla al IRS.

Pero a pesar de que los IGA Modelo 1A suscritos por Estados Unidos reconocen la necesidad de alcanzar niveles equivalentes de reciprocidad en el intercambio automático de información con las jurisdicciones asociadas, lo cierto es que la cantidad de información que los Estados Unidos comunican es inferior a la que reciben de sus socios. A modo de ejemplo, conforme al apartado 2.2.1. del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de FATCA, hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013¹⁶, España debe identificar y comunicar las Personas no estadounidenses que ejercen el control de aquella entidad en cuyo nombre se ha abierto una cuenta. Así, el artículo 2.2 a) del Acuerdo dispone que, en el caso de España, la información que debe obtenerse e intercambiarse consiste “*en el caso de Entidades no estadounidenses que tras la aplicación de las normas sobre diligencia debida contenidas en el Anexo I se determine que una o más de las Personas que ejercen el control son Personas estadounidenses específicas, el nombre, domicilio y NIF estadounidense (cuando corresponda) de dicha entidad y de cada una de dichas Personas estadounidenses específicas*”. Sin embargo, los Estados Unidos no tienen la obligación de indagar e informar sobre si detrás de una cuenta abierta por alguna entidad existe o no un contribuyente español, esto es, no se le exige que identifique al titular real. Por ello, los IGA resultarán de interés al socio extranjero cuando el titular de la cuenta en una Institución financiera estadounidense es una persona física extranjera, pero no si el titular es un intermediario persona jurídica que podría, además, estar situado en un paraíso fiscal¹⁷. No obstante, los Estados Unidos deben cumplir con el compromiso político

¹⁶ Boletín Oficial del Estado, 1 julio 2014.

¹⁷ Por ejemplo, supongamos que un residente de España crea una sociedad en un paraíso fiscal, que a su vez abre una cuenta, no declarada en España, en un banco en Miami. Bajo el IGA suscrito con España, el Gobierno estadounidense no le reporta a España nada sobre esa cuenta corporativa.

acordado y procurar adoptar los reglamentos y leyes necesarios para alcanzar tales niveles equivalentes de reciprocidad en el intercambio automático de información¹⁸.

2.4. Negativa de EEUU a la firma del Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) y a la adopción del Common Reporting Standard (CRS) de la OCDE

Mientras los Estados Unidos firmaban IGAs con diferentes países socios para la implementación de la normativa FATCA, en abril de 2013 el G5 (Francia, Alemania, Italia, España y Reino Unido) anunciaba su intención de trabajar en un proyecto piloto de intercambio multilateral de información de manera automática, basado en el

¹⁸ La obligación de reciprocidad se reconoce en el artículo 6.1. del Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013. Así, “*Los Estados Unidos reconocen la necesidad de lograr un nivel equivalente en la reciprocidad del intercambio automático de información con España. Los Estados Unidos se comprometen a seguir mejorando la transparencia y a fomentar las relaciones de intercambio con España mediante la adopción de normas, y promoviendo y apoyando la legislación pertinente, para lograr dicha equivalencia en la reciprocidad del intercambio automático de información*”.

En los Presupuestos Anuales propuestos por el ex-Presidente Obama en 2016 para 2017, se solicitó al Congreso estadounidense que promulgara una ley exigiendo reciprocidad en el trato, y se suministrara información a países extranjeros cuando un residente de un país extranjero socio FATCA posea una sociedad establecida en un paraíso fiscal con una cuenta en un banco estadounidense. Pero nunca llegó a aprobarse una ley en tal sentido. En opinión de LEDERMAN, “*Tal vez la reticencia estadounidense de entregar datos sobre cuentas de clientes extranjeros a los gobiernos de su país de residencia provenga, en parte, de intereses económicos de los bancos, brókeres y otras empresas estadounidenses que se benefician de esas cuentas. Pero, sin duda la reticencia proviene, por lo menos en parte, del temor de algunos congresistas de que la entrega de datos sobre depositantes extranjeros que sí han cumplido con sus obligaciones fiscales pueda conllevar represalias políticas, secuestros o expropiaciones ilícitas en el país de residencia del depositante extranjero*”. Vid. en LEDERMAN, A., “*Atacando cuentas ocultas: la experiencia norteamericana*”, en *Problemas Actuales y Recurrentes en los Mercados Financieros; Financiación alternativa, gestión de la información y protección del cliente*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pág. 665.

Modelo 1A IGA estadounidense, e invitó a otros países miembros de la UE a unirse al proyecto. A raíz de esta iniciativa, la OCDE recibió formalmente del G-20 el mandato de elaborar una norma única multilateral para el intercambio automático de información a nivel internacional. El trabajo de la OCDE vio la luz en febrero de 2014 con la publicación de los principales elementos de una norma internacional para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras; en concreto, el *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) y el *Common Reporting Standard* (CRS). El paquete completo normativo MCAA y CRS, junto con los Comentarios al MCAA y al CRS y las modalidades de tecnologías de la información para aplicar la norma internacional fue publicado por la OCDE en julio de 2014 bajo la denominación *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*.

El CRS se basó en FATCA cuando fue diseñado —más exactamente en los IGAs para la implementación de FATCA—, con el objetivo de que existiera cierta consistencia entre ellos y la puesta en marcha no conllevara un coste adicional al derivado de la implantación de FATCA. Pero, si bien una gran parte de ambas normas son similares, existen algunas importantes diferencias que dificultan la sustitución de FATCA por el CRS. En concreto, las constantes referencias a las normas internas estadounidenses contempladas en FATCA y no en el CRS; el uso de la ciudadanía como indicio de residencia fiscal contemplado exclusivamente en FATCA; la reciprocidad efectiva del CRS frente a la asimetría del IGA Modelo 1A; o la multilateralidad del CRS, en contraposición con el contexto bilateral de la los IGA.

Los Estados Unidos fueron inicialmente uno de los principales defensores del acuerdo¹⁹. No obstante, en la reunión del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines

¹⁹ El ex-Presidente Obama propuso que Estados Unidos adoptara el Acuerdo Multilateral del OCDE, el cual contiene el intercambio automático de información de la OCDE mediante el CRS. *Vid.* mensaje del Presidente de los Estados Unidos en la pág. web del Congreso estadounidense, “Message From the President of the United States, Transmitting the Protocol Amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, done at Paris on May 27, 2010”, 2012, disponible en <https://www.congress.gov/treaty-document/112th-congress/5/document-text?overview=closed>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

Fiscales de la OCDE celebrada en Georgia en 2016, dejaron clara su intención de realizar intercambios automáticos de información de conformidad con los IGAs y no conforme al CRS de la OCDE, esto es, de manera bilateral y siguiendo los estándares por ellos confeccionados, pero comprometiéndose a alcanzar el mismo nivel de reciprocidad con sus socios²⁰. Sin embargo, el propio *Commissioner* del IRS reconoció en 2016 públicamente la necesidad de participar en el CRS aunque para ello sea necesario primero la aprobación del Congreso. “Nosotros [el IRS] no tenemos la autoridad legal para proporcionar, de manera recíproca, el nivel de información que otros países están preparados para compartir, entre ellos y con nosotros”. “Va a ser crítico y en interés de los Estados Unidos aprobar la legislación necesaria que nos permita participar en CRS”, afirmaba²¹. En este caso, el IRS cambiaría su política y sustituiría la normativa FATCA por el CRS de la OCDE para evitar duplicar trabajo a los bancos extranjeros y sus clientes.

2.5. *Tratados y Convenios internacionales para obtener información “a petición”*

Los Estados Unidos gozan de una amplia red de Convenios y Acuerdos internacionales, suscritos bajo el Modelo de la OCDE, fo-

²⁰ La *Declaración de resultados* del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales celebrado en Georgia en 2016 recoge el compromiso de reciprocidad, concretamente en la pág. 1 del Anexo 2, que textualmente dice: “Estados Unidos ha indicado que realizará intercambios automáticos de información de conformidad con FATCA a partir de 2015, habiendo celebrado a tal efecto acuerdos intergubernamentales (IGAs) con otras jurisdicciones. Los IGA Modelo 1A suscritos por Estados Unidos reconocen la necesidad de alcanzar por su parte niveles equivalentes de reciprocidad en el intercambio automático de información con las jurisdicciones asociadas. También incluyen el compromiso político de procurar adoptar reglamentos y promover y apoyar la legislación pertinente para alcanzar tales niveles equivalentes de reciprocidad en el intercambio automático de información”.

²¹ Declaraciones recogidas por Bloomberg’s BNA news, citado en la pág. web de *International. Investment*, “IRS commissioner Koskinen: Congress approval needed for CRS”, 16 marzo 2016, disponible en <https://www.internationalinvestment.net/internationalinvestment/news/3503472/irs-commissioner-koskinen-congress-approval-crs>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

mentando activamente una mayor cooperación fiscal entre los Estados y proponiendo mejoras en las tres fórmulas de intercambio de información existentes —a petición, espontáneo y automático—. Estados Unidos no se ha comprometido plenamente con la *Convención multilateral sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal*, pues a pesar de haber firmado el protocolo que lo modifica no lo ha ratificado, por lo que a fecha de hoy no ha entrado en vigor. Así pues, la base jurídica para intercambiar información con países terceros la proporciona el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE. Bajo esta fórmula, son muchos los países europeos que solicitan información a los Estados Unidos sobre sus contribuyentes. El IRS cuenta con alrededor de 80 Tratados y Acuerdos de intercambio de información, aparte de los IGAs para la implementación de FATCA.

Sin embargo, tanto la literalidad de los Convenios para evitar la Doble Imposición como los Acuerdos de Intercambio de Información requieren, en general, que el suministro de información sea “a petición” y sobre información que “previsiblemente sea de interés”. Por ello, los Estados Unidos, por lo general, solo comunicarán información si las autoridades extranjeras informan por escrito de la identidad del contribuyente extranjero no declarante²².

2.6. *Procedimiento John Doe summons (requerimientos “Fulano de Tal”) para identificar a los extranjeros desconocidos*

Una de las herramientas más eficaces contra la evasión fiscal internacional utilizada por los Estados Unidos es la denominada *John Doe summons*, traducida al español como “Requerimiento Fulano de Tal”

²² Por ejemplo, España, haciendo uso del artículo 27 del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta de 1990, solicitó a las autoridades fiscales estadounidenses información sobre dos “presuntos” españoles identificados a raíz de los *Papeles de Panamá*, cuya residencia estaba siendo cuestionada por los Tribunales españoles. El IRS citó a Merrill Lynch y al Banco Santander a través de una Orden Judicial dictada por el Tribunal de Distrito del sur de Florida para que le proporcionaran información sobre ellos. *Vid.* United States District Court, Southern District of Florida, Case NO 18-cv-60235-BB.

(ya que el IRS desconoce la identidad de las personas investigadas). La utilización de este procedimiento permite que el IRS dicte requerimientos contra Instituciones financieras que están bajo la jurisdicción de los Tribunales estadounidenses, solicitándoles información sobre titulares de cuentas, bien sean nacionales o extranjeros, desconocidos y con indicios de evasión. A diferencia de otros requerimientos del IRS, se desconoce el nombre del contribuyente que está bajo investigación y, si bien se trata de un procedimiento utilizado como regla general contra contribuyentes estadounidenses, también puede resultar una herramienta eficaz contra evasores fiscales extranjeros.

Se trata de un requerimiento del IRS autorizado por la Sección 7609 (f) del IRC que debe ser aprobado previamente por un juez federal de distrito. El juez solo puede aprobar si la solicitud (i) se refiere a una persona o grupo de individuos en particular; (ii) hay una base razonable para creer que la persona o grupo puede no haber cumplido con su normativa tributaria interna y (iii) la información buscada no está fácilmente disponible de otra fuente.

Este procedimiento ha sido utilizado en varias ocasiones por las autoridades fiscales estadounidenses²³, tras la petición de colabo-

²³ En el 2013, el Gobierno de Noruega pidió al IRS que obtuviera los nombres de los propietarios, entonces desconocidos, de tarjetas de crédito emitidas por bancos norteamericanos pero utilizadas durante largos periodos de tiempo para comprar en grandes cantidades en Noruega. Parece que algunos noruegos depositaron su dinero no declarado en bancos estadounidenses y utilizaron este dinero en Noruega en su vida cotidiana mediante estas tarjetas de crédito. El IRS emitió un requerimiento “Fulano de Tal” contra American Express, Bank of America, Bank of Oklahoma, Capital One, Citibank, M&T Bank y PNC Bank entre otros bancos estadounidenses, a fin de obtener la entrega de tales nombres noruegos. En el 2017, el Gobierno de Holanda pidió al IRS que solicitara al centro mundial de procesamiento computarizado de las tarjetas American Express en Texas, una lista de los nombres de los propietarios, entonces desconocidos, de tarjetas de crédito American Express. Dichas tarjetas de crédito eran (1) emitidas a personas con dirección física o electrónica en Holanda (“.nl”); (2) emitidas por bancos no holandeses; (3) utilizadas durante más de 75 días en Holanda entre el 2009 y el 2016; y (4) utilizadas por más de 10.000 euros en cualquier de esos 8 años. Parece que algunos holandeses depositaron su dinero no declarado en bancos no holandeses y utilizaron estos depósitos en Holanda mediante tarjetas de crédito American Express reembolsados por esas cuentas. El IRS dictó un requerimiento “Fulano de Tal” contra American Express, con la autorización de un Tribunal en Texas. *Vid.* en LEDERMAN, A., *op. cit.*, pág. 665.

ración realizada por países europeos y bajo el amparo legal de un Convenio para evitar la doble imposición. Así, a modo de ejemplo, este procedimiento fue utilizado por el IRS ante la solicitud recibida del Gobierno de Finlandia para obtener información sobre contribuyentes finlandeses desconocidos (“*John Doe*”), identificados con un número de cuenta, que durante 2013 y 2014 utilizaban tarjetas de pago emitidas por el Bank of America, NA, por Charles Schwab & Co., Cía. y por el TD Bank, NA para realizar sus compras en Finlandia. Los residentes finlandeses desviaban ingresos a los bancos que emitían dichas tarjetas.

La solicitud cumplía con los requisitos exigidos para que el Tribunal del Distrito de Carolina del Norte autorizara al IRS a obtener información de los bancos, que se encontraban bajo su jurisdicción: la solicitud se relacionaba con la investigación de personas particulares o grupos de personas determinadas —los titulares de tres tarjetas de pago, identificadas por número de cuenta—; sobre dichos titulares existía la sospecha razonable de incumplimiento de sus obligaciones tributarias en Finlandia; y no podían identificarse a partir de fuentes de información en Finlandia, al tratarse de tarjetas emitidas por una institución financiera extranjera que se usan solo en cajeros automáticos en Finlandia o la autorización del pago se realizaba únicamente mediante un código PIN²⁴.

3. MEDIDAS FRENTE A LOS EVASORES ESTADOUNIDENSES

3.1. *Preferencia por la FATCA y los Intergovernmental Agreements (IGAs) frente al Common Reporting Standard (CRS) de la OCDE*

Si bien la aplicación de los IGAs suscritos por los Estados Unidos con sus socios está resultando ser una fuente de información de in-

²⁴ Vid. en pág. web de la Oficina de Asuntos Públicos del Departamento de Justicia de los Estados Unidos, Case 3:19-mc-00067 Document 1, de 23 abril 2019, disponible en <https://www.justice.gov/opa/press-release/file/1159091/download>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

terés para muchos gobiernos extranjeros, FATCA no fue concebida inicialmente como una herramienta de ayuda a los países extranjeros en su lucha contra la evasión fiscal, sino como una medida unilateral de los Estados Unidos contra los contribuyentes estadounidenses que evaden impuestos utilizando estructuras internacionales y ocultan activos en el exterior. FATCA requiere a las Instituciones financieras extranjeras cuyos gobiernos no han suscrito un IGA o son incumplidoras para que comuniquen *directamente* al IRS y no a sus Administraciones tributarias, cierta información sobre las cuentas financieras mantenidas por los contribuyentes estadounidenses, o por entidades extranjeras en las que los contribuyentes estadounidenses tienen un interés sustancial de propiedad. Pero no todo aquel que tiene cuentas fuera de los Estados Unidos las oculta al IRS, por lo que la información obtenida de manera automática debe ser analizada y contrastada.

Muchas jurisdicciones han expresado su intención de implementar la normativa FATCA con la firma de un IGA, de forma bilateral y con reciprocidad, de manera que sus Administraciones obtienen la información de las Instituciones financieras extranjeras y la comunican al IRS, pero lo cierto es que, a fecha de hoy, existen países que no han llegado a ningún acuerdo de intercambio de información con los Estados Unidos. Otros países han firmado un IGA pero todavía no ha entrado en vigor. A ellos iba dirigido el Anuncio 2016-27²⁵ alertándoles de que si antes del 1 de enero de 2017 no ratificaban el Acuerdo o no presentaban al IRS un plan específico para hacerlo, el Acuerdo se rescindiría. De ser así, los bancos deberían comunicar la información relativa a los estadounidenses titulares directos e indirectos de cuentas abiertas en dichos bancos *directamente* al IRS y no a sus autoridades fiscales y, en caso de incumplir la obligación de comunicación, quedarían sujetas a retención del 30% todas las ganancias procedentes de su cartera de valores estadounidenses.

Pero los Estados Unidos podrían haber firmado el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes (MCAA) sobre intercam-*

²⁵ Announcement 2016-27. *Vid.* en pág. web del *Internal Revenue Service*, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-16-27.pdf>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

bio automático de información de cuentas financieras de la OCDE y obtener de este modo información de las cuentas abiertas por sus contribuyentes en las Instituciones financieras extranjeras aplicando el CRS. Sin embargo, tal como hemos comentado con anterioridad, los Estados Unidos han preferido aplicar FATCA o implementarlo a través de los Acuerdos entre Gobiernos (los IGAs) antes que beneficiarse de la *multilateralidad* del CRS.

La preferencia de FATCA frente al CRS puede responder a razones diversas. Sin duda, una de ellas es el grado de intimidación del sistema penalizador previsto por los Estados Unidos en caso de incumplimiento. A modo de ejemplo, si un país incumple con sus obligaciones de información derivadas de un IGA, los Estados Unidos podrían rescindir el Acuerdo y exigir a la Institución financiera la aplicación directa de la normativa FATCA. Ello conllevaría la obligación de que la Institución financiera extranjera comunique la información directamente al IRS —y no a las autoridades tributarias internas—, bajo la amenaza de una retención en origen del 30% que sería ingresada en el IRS en caso de incumplimiento. Sin embargo, bajo la aplicación del CRS, si un país no suministra datos al IRS porque la Institución financiera no la ha comunicado, a su vez, a las autoridades tributarias internas, la única medida coercitiva en manos de los Estados Unidos sería no suministrar datos a ese país de sus contribuyentes, cuestión ésta de poco interés para aquellos territorios que someten a sus residentes a una nula o baja tributación, o cuyos residentes no son titulares de cuentas abiertas en bancos norteamericanos²⁶.

Además, si bien es cierto que a fecha de hoy existen más países comprometidos con el CRS que IGAs suscritos por los Estados Unidos para la implementación de FATCA, lo cierto es que la norma-

²⁶ No obstante, algunos estadounidenses se oponen a FATCA. *Vid.* en pág. web de repealfatca.com, carta remitida al Secretario del Tesoro de los Estados Unidos el 14 de noviembre de 2017, donde algunas voces críticas exponen el por qué de la derogación de FATCA. Disponible en <http://repealfatca.com/wp-content/uploads/2017/11/Dear-Mr-Secretary-CRF2-PDF.pdf>. [Consulta: 22 noviembre 2019]. Entre otros argumentos, FATCA no consigue el propósito de recuperar los ingresos fiscales, supone una violación indiscriminada de la privacidad, es costoso, supone una extralimitación del ejecutivo, amenaza a la industria financiera internacional. El GOP (partido republicano) se comprometió a derogarla si se alcanzaba la presidencia.

tiva FATCA se aplica a *todo* el mundo. Así, en caso de que un país no suscriba un IGA u opte por incumplir con lo acordado en un IGA, resulta aplicable de manera *unilateral* la normativa FATCA, por lo que Estados Unidos procederá a practicar la retención del 30% sobre los pagos de fuente estadounidense realizados a las Instituciones financieras extranjeras incumplidoras.

Existen otros criterios discrepantes que impiden la adopción del CRS por los Estados Unidos como es la utilización en cada instrumento de intercambio de un nexo de tributación diferente. Mientras que, con la aplicación de FATCA y los IGAs, los Estados Unidos obtienen información adicional sobre ciudadanos estadounidenses sujetos a tributación que no son residentes (aplicación del “criterio de ciudadanía”), el CRS generalmente lo hace exclusivamente sobre residentes (“criterio de residencia”), por lo que dejaría a un lado a aquellos evasores fiscales que, siendo ciudadanos estadounidenses, residen en el extranjero.

3.2. *Obtención de información mediante los Formularios 8938, 5471, 8865, 8858, 3520, 8621 y el Foreign Bank Account Report*

Una de las fórmulas utilizada por los Estados Unidos en su lucha contra la evasión fiscal internacional es la presentación de Modelos informativos anuales sobre determinados activos situados en el exterior. Así, desde 2011, un contribuyente estadounidense debe informar al IRS a través del *Formulario 8938* sobre el valor y rendimiento derivado de cuentas bancarias, cuentas gestionadas por *brokers*, acciones en entidades jurídicas extranjeras, bonos y otros instrumentos financieros emitidos por sociedades extranjeras, si su valor total es superior a 50.000 \$. Si un activo —por ejemplo, una participación de más del 10% en una sociedad extranjera— es comunicado también a través de otro Formulario —un Formulario 5471 o Formulario 8865—, el contribuyente simplemente tiene que hacer referencia al otro Formulario en su Formulario 8938. El Formulario 8938 es una medida aprobada junto al sistema de retenciones de FATCA por la Ley de Incentivos de Contratación para Restaurar el Empleo (HIRE) de 2010, semejante a la presentación del Modelo 720 español.

Asimismo, el Formulario 8938 permite al IRS cotejar la información recibida con datos obtenidos de otras fuentes, como por ejemplo, de otros Modelo 8938 presentados por otros contribuyentes con intereses en la misma entidad familiar extranjera o con los datos que puedan obtenerse de FATCA.

Otro Modelo clave para que el IRS obtenga información sobre personas estadounidenses con intereses en sociedades extranjeras es el *Formulario 5471*. Éste tiene que presentarse si (1) un ciudadano o residente estadounidense es *oficial* o director de una sociedad extranjera y esta persona u otro estadounidense adquiere el 10% o más de las acciones de tal sociedad; (2) un estadounidense adquiere el 10% o más de las acciones de tal sociedad o un extranjero se convierte en ciudadano o residente estadounidense cuando ya tiene 10% de las acciones o más de tal sociedad, o cuando un accionista estadounidense del 10% o más de las acciones de la sociedad reduce sus acciones en tal sociedad a un nivel inferior del 10% de las acciones; (3) un estadounidense sigue teniendo el control mayoritario de tal sociedad; o (4) un estadounidense sigue siendo accionista con el 10% o más de las acciones y los accionistas estadounidenses con el 10% o más de las acciones juntos tienen el control mayoritario de tal sociedad. Para determinar si un estadounidense tiene el 10% o más de las acciones, existen reglas que permiten que el IRS atribuya al estadounidense acciones en la sociedad extranjera que son propiedad de familiares o entidades relacionados con el estadounidense. El Formulario 5471 es muy extenso y con frecuencia requiere extractos de cuenta de la sociedad extranjera.

Otro Formulario similar es el *Formulario 8865*. El Formulario 8865 se aplica a estadounidenses que tengan el 10% o más de los intereses en una sociedad extranjera con socios múltiples (*foreign partnerships*) que sea transparente para los propósitos fiscales estadounidenses (a diferencia de un Formulario 5471, relacionado con sociedades extranjeras que no son transparentes).

Los estadounidenses utilizan un *Formulario 8858* para comunicar, incluso los extractos de cuenta, de una entidad extranjera que sea considerada como transparente para los propósitos fiscales estadounidenses, de la cual el estadounidense es el único miembro (*foreign disregarded entity*).

La Ley estadounidense generalmente requiere que un estadounidense comunique sus intereses, directa o indirectamente, en sociedades extranjeras pasivas. Sin embargo, su normativa sobre la venta de valores generalmente prohíbe la venta de acciones de un fondo de inversiones extranjero en el territorio de los Estados Unidos. Además, en cuanto a una sociedad extranjera, aunque pasiva, establecida después de 1997, en la cual los accionistas estadounidenses, con el 10% o más de las acciones, conjuntamente tienen el control mayoritario, los accionistas estadounidenses con el 10% o más de las acciones deben rellenar un *Formulario 5471* y no un *Formulario 8621*. De modo que, el *Formulario 8621* suele ser aplicable en situaciones especiales, tales como a estadounidenses que residen fuera de los Estados Unidos que invierten en fondos extranjeros y a estadounidenses con posiciones minoritarias en sociedades extranjeras controladas por extranjeros con activos corporativos principalmente pasivos (sociedades *holding* extranjeras).

El *Formulario 3520* y, en algunos casos, el *Formulario 3520-A* puede aplicarse si el estadounidense es fundador o beneficiario de un fideicomiso extranjero. Asimismo, el estadounidense tiene que cumplimentar el formulario si transfiere la propiedad a un fideicomiso extranjero; es considerado por el IRS como dueño de los activos de un fideicomiso extranjero; recibe una repartición de un fideicomiso extranjero; o recibe un regalo o una herencia de una persona extranjera.

Por otra parte, el *Foreign Bank Account Report* (FBAR) es una declaración anual relativa a entidades y personas naturales estadounidenses con cuentas bancarias en el exterior, sobre las que tienen el poder de firmar o un interés económico mayoritario. No reemplaza ni afecta a la obligación de presentar un *Formulario 8938*, de manera que las personas y las entidades nacionales deben verificar los requisitos y los umbrales de informes relevantes de cada formulario y determinar si deben presentar el *Formulario 8938* o el FBAR, o ambos.

El FBAR existe en virtud de la Ley del Secreto Bancario y, a diferencia del *Formulario 8938*, no se presenta ante el IRS sino directamente en la oficina de *Financial Crimes Enforcement Network* (FinCEN), oficina del Departamento del Tesoro, independiente del IRS.

3.3. *Regularización tributaria a través de los Voluntary Disclosure Program*²⁷

La OCDE siempre ha reconocido la importancia de ofrecer al contribuyente la oportunidad de cumplir con sus obligaciones tributarias ofreciendo la oportunidad de regularizar su situación fiscal y declarar las rentas y patrimonio ocultos en el pasado. Los programas de divulgación voluntaria, bien sean temporales o permanentes, ofrecen al contribuyente la posibilidad de regularizar sus impuestos y, a los Gobiernos, una manera de asegurar el pago de los ingresos no recaudados utilizando recursos administrativos relativamente limitados²⁸.

Bajo la normativa de los Estados Unidos, un contribuyente estadounidense que regulariza sus impuestos tras un requerimiento de la Administración (*no voluntary disclosure program*) puede ser sancionado con multas pecuniarias o incluso con prisión por evasión fiscal y otros cargos criminales. No obstante, el contribuyente puede acogerse a un VDP o *voluntary disclosure program* (VDP), siempre y cuando sus ingresos no procedan de actividades ilícitas y regularice su situación tributaria fuera de plazo pero antes de que: (i) el IRS haya iniciado una inspección civil o una investigación criminal del contribuyente o le haya notificado al contribuyente que tiene la intención de comenzar tal inspección o investigación; (ii) el IRS haya recibido información de un tercero (por ejemplo, un informante, otra agencia gubernamental o los medios de comunicación) alertando del incumplimiento particular del contribuyente; (iii) el IRS haya comenzado una inspección civil o una investigación criminal, la cual está relacionada directamente con la obligación particular del contribuyente o (iv) el IRS haya adquirido información relacionada directamente con la obligación particular del contribuyente, proveniente de una acción

²⁷ El término “*Voluntary Disclosure Program*” utilizado por la normativa estadounidense es traducido al español por el IRS como “Programa de Divulgación Voluntaria”. No obstante, es frecuente la traducción de dicho concepto al español también como “Procedimiento de Declaración Voluntaria”. *Vid.* FJ 5 de la Sentencia 73/2017, de 8 de junio de 2017, del Tribunal Constitucional español.

²⁸ Update on Voluntary Disclosure Programmes, OCDE, agosto 2015, pág. 5.

de ejecución penal (por ejemplo, una orden de registro o una citación so pena de desacato ante el gran jurado)²⁹.

A diferencia de la regularización fiscal llevada a cabo en 2012 en España por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público³⁰ (aplicable desde el 30 de marzo hasta el 30 de noviembre del mencionado año), el Programa actual del IRS es permanente, aunque puede ser cerrado en cualquier momento. Asimismo, con un Programa de divulgación voluntaria no se reducen, ni los impuestos que hubieran debido pagarse, ni los intereses generados, pero existe una rebaja (o en algunos casos una eliminación total) de multas. Esto, lo diferencia de la regularización fiscal de 2012 en España que permitía regularizar la situación fiscal con el pago del 10% de impuestos debidos. Por consiguiente, el IRS no describe sus programas como una “amnistía fiscal” y es previsible que no existan problemas de constitucionalidad sobre la norma estadounidense.

El *Offshore Voluntary Disclosures Program* (OVDP) permite a los contribuyentes estadounidenses con cuentas y otros activos en el extranjero no declarados hacer una divulgación voluntaria al IRS o regularización fiscal y evitar así cargos penales, pagando únicamente multas civiles reducidas. El primer OVDP del 26 de marzo de 2009 estuvo vigente hasta el 15 de octubre de 2009. Posteriormente, el IRS anunció un segundo OVDP que fue cerrado el 9 de septiembre de 2011. El 9 de enero de 2012 el IRS reabrió el OVDP que fue modificado en 2014 (el OVDP de 2014) y permaneció vigente hasta que el 28 de septiembre de 2018 se dio por finalizado a través de un Memorandum emitido por el Departamento del Tesoro del IRS, de fecha 20 de noviembre de 2018. No obstante, a la vez que se cerraba el OVDP de 2018, el IRS ponía en marcha otro en septiembre de 2018 aplicable a todas las regularizaciones voluntarias (*domestic and offshore*)³¹. En

²⁹ Vid. en la pág. web del *Internal Revenue Services*, disponible en <https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/irs-criminal-investigation-voluntary-disclosure-practice>.

³⁰ Boletín Oficial del Estado, 31 marzo 2012.

³¹ Alrededor de 56.000 contribuyentes utilizaron el VDP de 2018 y su antecesor, “pagando alrededor de \$9,9 mil millones en impuestos, intereses y multas. Esta cifra corresponde a un promedio de alrededor de \$9,9 mil millones/56.000 con-

abril de 2020, el IRS actualizó el Programa de Divulgación Voluntaria y publicó un formulario e instrucciones detalladas. A diferencia de algunos programas anteriores generalmente limitados a individuos, este programa actualizado está disponible para individuos, fideicomisarios, entidades comerciales y ejecutores.

Es cierto que el IRS ha conseguido detectar un número mayor de cuentas ocultas en el exterior aplicando estos programas. Sin embargo, el efecto más importante probablemente haya sido la intimidación practicada sobre los evasores para que entren en el Programa de Divulgación Voluntaria. Más de 100.000 contribuyentes hasta 2018, con cuentas ocultas fuera de Estados Unidos en el pasado, han entrado en este programa del IRS, pagando alrededor de 10 mil millones de dólares entre impuestos, intereses y sanciones. Sin embargo, los procesos criminales han sido pocos. Entre el 2009 y el 2014, tan solo han sido procesados alrededor de 70 contribuyentes y 30 banqueros relacionados con cuentas ocultas en el extranjero³².

Pero la aplicación de FATCA, Programas de Divulgación, los Informes anuales..., han propiciado, de manera inesperada, que muchos ciudadanos estadounidenses residentes en el exterior hayan renunciado a su ciudadanía³³ y, por tanto, han dejado de ser considerados contribuyentes y de pagar impuestos en los Estados Unidos. En el primer trimestre de 2018, 1.099 estadounidenses renunciaron a su

tribuyentes/8 años=\$20.000 al año por contribuyente. Sin embargo, visto este modesto promedio, podemos cuestionarnos si los grandes evasores de impuestos han entrado en el programa. Por ejemplo, después de que se dio a conocer la investigación del IRS de cuentas ocultas en UBS, «un montón» de depositantes, en lugar de entrar en el programa de divulgación voluntaria, trasladaron sus cuentas a otros bancos extranjeros, muchos fuera de Suiza; el IRS ahora se encuentra en posesión de esas cuentas extranjeras todavía ocultas. El Departamento de Justicia estadounidense y el IRS han utilizado los datos del programa de divulgación voluntaria y la cooperación requerida por los participantes para preparar más de 30 casos criminales contra ejecutivos de los bancos extranjeros que han ayudado a esos contribuyentes. Algunos banqueros encausados se han declarado culpables. Pero muchos permanecen en Suiza protegidos por la ausencia de extradición. Otros se han enfrentado a juicios en Estados Unidos y fueron declarados inocentes por los jurados”. *Vid. LEDERMAN, A., op. cit.* pág. 654.

³² *Op. cit.* pág. 650.

³³ A diferencia de casi todos los demás países, Estados Unidos impone impuestos sobre las ganancias extranjeras de sus ciudadanos que *residen* en el extranjero.

ciudadanía, según datos del Servicio de Impuestos Internos. Más de 5.000 ciudadanos que viven en el extranjero entregaron sus pasaportes estadounidenses en 2017 y 2016³⁴. No obstante, la renuncia a la ciudadanía estadounidense conlleva en determinados casos al pago de un “impuesto de salida” por el que se tendría que tributar por las “plusvalías latentes” de los activos, incluidos acciones, bonos y propiedades³⁵.

3.4. Premios para los denunciantes de infracciones tributarias

De interés resulta también la utilización de un régimen de recompensas conforme al cual una persona natural puede presentar una denuncia a través de un procedimiento habilitado al respecto por el IRS, poniendo en conocimiento de la Administración tributaria hechos que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias, a cambio de un porcentaje sobre el monto conseguido.

Las recompensas obligatorias están reguladas en la sección 7623(b) del IRC. El mencionado artículo dispone que si los impuestos, multas, intereses y otros montos en disputa exceden de los 2 millones, el IRS pagará al denunciante entre el 15 y el 30 por ciento del monto recaudado. La determinación del monto por parte de la Oficina de Denuncias dependerá de la medida en que el individuo contribuyó sustancialmente a dicha acción. En el caso de que la información provenga de una audiencia judicial o administrativa, de un informe gubernamental, audiencia, auditoría o investigación, o de los medios de comunicación, la recompensa no podrá exceder del 10%. En caso de disconformidad, el denunciante puede recurrir ante los Tribunales. No obstante, cabe la denuncia contra cualquier contribuyente, pero si se trata de personas físicas, solo se podrá denunciar si el ingreso bruto de dicha persona física es superior a 200.000 \$ y las ganancias en disputa exceden de 2.000.000 \$. El año fiscal

³⁴ KONISH L., “More Americans are considering cutting their ties with the US - here’s why”, 31 julio 2018. *Vid.* en la pág. web de CNBC, disponible en <https://www.cnbc.com/2018/06/27/more-americans-are-considering-cutting-their-ties-with-the-us-heres.html>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

³⁵ Notice 2009-85.

2018 marcó un récord en los ingresos recaudados y la cantidad de premios pagados³⁶.

Las recompensas han sido un fuerte incentivo que ha proporcionado al IRS numerosos datos relativos a cuentas ocultas en el exterior. A modo de ejemplo, en 2007, el exbanquero del gigante suizo UBS, Bradley Birkenfeld, denunciaba a la compañía ante el IRS por una trama de evasión de capitales. El fisco logró recuperar 780 millones de dólares y Birkenfeld se embolsó 104 millones de dólares en septiembre de 2012. Sin embargo, la compensación económica no le libró de pasar 30 meses en una prisión federal por haber participado en las actividades fraudulentas de UBS. La publicidad recibida por el Sr. Birkenfeld impulsó el interés en este programa, tanto entre denunciantes potenciales como entre abogados, a los que se les permite cobrar un porcentaje de las recompensas recibidas por sus clientes del IRS. Bajo las normas actuales, por lo general, el IRS no revela al público ni al contribuyente la identidad del denunciante, a no ser que el denunciante testifique para el Gobierno en un juicio³⁷.

3.5. Programa fiscal para los bancos suizos

En agosto de 2013, el Departamento de Justicia de los Estados Unidos y el Departamento Federal de Finanzas de Suiza emitieron una declaración conjunta por la que se creaba el “Programa Fiscal de los Estados Unidos para los bancos suizos”³⁸. En ese momento, el Departamento de Justicia había reunido pruebas de que varios bancos suizos que estaban bajo investigación criminal habían ayudado sistemáticamente a contribuyentes estadounidenses a evadir impues-

³⁶ Ingresos recaudados por el IRS bajo la sección 7623 del IRC: 2016, \$ 368.907.298; 2017: \$ 190.583.750; 2018: \$ 1.441.255.859. *Vid.* en la pág. web del *Internal Revenue Service*, disponible en https://www.irs.gov/pub/whistleblower/fy18_wo_annual_report_final.pdf. [Consulta: 22 noviembre 2019].

³⁷ LEDERMAN, A., *op. cit.* pág. 657.

³⁸ “Declaración conjunta entre el Departamento de Justicia de los Estados Unidos y el Departamento Federal de Finanzas de Suiza/*Joint Statement between the U.S. Department of Justice and the Swiss Federal Department of Finance*”, 29 agosto 2013. *Vid.* en la pág. web del Departamento de Justicia de los Estados Unidos, disponible en <https://www.justice.gov/iso/opa/resources/7532013829164644664074.pdf>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

tos. Este Programa allanó el camino para poner fin al conflicto que había surgido entre los dos países sobre el secreto bancario suizo. Proporcionaba una solución a los bancos suizos para resolver las posibles responsabilidades penales en relación con cuentas no declaradas en los Estados Unidos, informando sobre sus actividades transfronterizas y sobre cuentas en las cuales los contribuyentes estadounidenses tenían un interés directo o indirecto³⁹.

Ochenta bancos suizos cooperaron con las autoridades estadounidenses, cerrando cuentas y pagando al IRS un total de 1.300 millones de dólares en multas⁴⁰. Los datos entregados al IRS no incluyen los nombres específicos de los clientes estadounidenses y actualmente el IRS está investigando la identidad de aquellos clientes estadounidenses que transfirieron su dinero a otros bancos extranjeros y no entraron en el programa de divulgación voluntaria⁴¹.

3.6. *Procedimiento John Doe summons (requerimientos “Fulano de Tal”) contra evasores estadounidenses*

Según el Departamento de Justicia estadounidense, “*el secreto bancario fue realmente destruido por el requerimiento «Fulano de*

³⁹ El Departamento de Justicia ha recopilado y publicado prácticas relevantes en las que participaron los bancos. LENGWILER y SALJIHAJ han identificado un pequeño número de tales actividades que parecen ayudar a explicar algunas de las variaciones en las multas. Las actividades que identificaron tenían que ver con permitir que los clientes retiraran dinero efectivo en forma anónima, o ayudarlos a ocultar sus cuentas de las autoridades fiscales de los Estados Unidos. Vid. LENGWILER Y., y SALJIHAJ A., “The U.S. Tax Program for Swiss banks: what determined the penalties?”, 17 de diciembre de 2018, en la pág. web de NCBI, disponible en <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC6295462/>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

⁴⁰ Vid. “Eighty Swiss Banks Signed Non-Prosecution Agreements”, 42 BNA DTR G-7 (6/3/17). El Gobierno estadounidense también ha concluido acuerdos con algunos bancos suizos fuera de este programa. “Credit Suisse Said to Freeze Accounts in Search for U.S. Assets”, 231 BNA DTR I-2 (1/12/16). En este caso, el Credit Suisse se declaró culpable, pagó una multa de 2.600 millones de dólares y aceptó dar al IRS datos sobre sus clientes estadounidenses.

⁴¹ “U.S. Mining Swiss Bank Data to Find Tax Cheaters”, 101 BNA DTR G-1 (26/5/17).

*Tal» y no por FATCA*⁴². Tal como hemos indicado anteriormente, se trata de una de las herramientas más eficaces contra evasores extranjeros⁴³ pero que es utilizada en mayor medida contra estadounidenses que ocultan cuentas en Instituciones financieras extranjeras que tienen una sucursal en los Estados Unidos —u otro vínculo que otorgue jurisdicción a los Tribunales federales estadounidenses—. A través de este procedimiento especial regulado en la Sección 7609 (f) del IRC, el IRS requiere a los bancos extranjeros para obtener datos de personas estadounidenses desconocidas para el IRS que presuntamente evaden impuestos.

El IRS no podrá realizar un requerimiento “Fulano de Tal” si los Tribunales federales no tienen jurisdicción sobre el banco extranjero. En estos casos, tampoco resultarán eficaces los Convenios para eliminar la doble imposición o los Acuerdo de intercambio de información, en la medida en que se exija la identificación del contribuyente cuya información se solicita.

La sección 7609 (f) del IRC generalmente exige que el IRS demuestre previamente a un Tribunal federal que se cumplen tres condiciones: (i) se refiere a una persona o grupo de individuos en particular; (ii) hay una base razonable para creer que la persona o grupo puede no haber cumplido con su normativa tributaria interna y (iii) la información buscada no está fácilmente disponible de otra fuente⁴⁴.

⁴² Pág. web del U.S. Department of Justice Tax Division, “FY 2016 OMB Budget”, página 10, disponible en https://www.justice.gov/sites/default/files/jmd/pages/attachments/2015/02/01/9._tax_division_tax.pdf. [Consulta 22 de noviembre de 2019].

⁴³ *Vid. Supra.*

⁴⁴ En el conocido caso de UBS, el IRS emitió un requerimiento “Fulano de Tal” contra un banco suizo que disponía de una sucursal en los Estados Unidos para que aportara información sobre contribuyentes estadounidenses propietarios de corporaciones residentes en paraísos fiscales con cuentas en bancos suizos. En otro caso, el Tribunal estadounidense respaldó el requerimiento “Fulano de Tal” del IRS dirigido a UBS en busca de clientes estadounidenses de Weigelen & Co., otro banco suizo, que utilizaban las cuentas corresponsales de Weigelen & Co. en UBS. La ley “Patriota” también permite que fiscales estadounidenses emitan una orden administrativa para obtener datos bancarios extranjeros mantenidos fuera de Estados Unidos relacionados con las cuentas corresponsales mantenidas en bancos dentro de Estados Unidos. El IRS ha emitido requerimientos “Fulano de Tal” contra los servicios de entrega de paquetes DHL, FedEx y UPS en re-

3.7. *Cláusulas de intercambio de información previstas en los Convenios para evitar la doble imposición y en los Acuerdos de intercambio de información*

Los Convenios para eliminar la doble imposición y los Acuerdos de Intercambio de información, son también utilizados por los Estados Unidos para obtener del país contratante la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados Unidos. El IRS cuenta con alrededor de 80 Tratados y Acuerdos de intercambio de información que pueden resultar de utilidad para obtener información de aquellos países con los que Estados Unidos todavía no ha suscrito un IGA para la implementación de FATCA.

3.8. *Grupo J5 o Joint Chiefs and Global Tax Enforcement*

A mediados de 2018, los Estados Unidos, junto con el Reino Unido, Canadá, los Países Bajos y Australia formaron un grupo operativo denominado *Joint Chiefs and Global Tax Enforcement* (J5) para combatir la delincuencia fiscal internacional y el blanqueo de capitales, mediante una mayor colaboración en la aplicación de la Ley. El J5 coopera internacionalmente para reducir la creciente amenaza que para las administraciones tributarias plantean las criptomonedas y el cibercrimen.

lación con paquetes enviados y recibidos por norteamericanos de la compañía panameña “Sovereign”. “Sovereign” estableció corporaciones panameñas que en algunos casos pudieran estar siendo utilizadas por evasores de impuestos estadounidenses. Monedas virtuales presentan una oportunidad de evasión fiscal similar a las oportunidades presentadas por cuentas en el exterior no conocidas por el IRS. El IRS emitió una orden judicial “Fulano de Tal” contra Coinbase, una empresa ubicada en San Francisco dedicada al campo de Bitcoin. El IRS anotó que menos de 1.000 contribuyentes comunica anualmente la utilización de Bitcoin. También detectó que existen indicios de que muchos clientes residentes de Estados Unidos han podido disfrazar su residencia como extranjera para no comunicar sus transacciones. En el 2017, una magistrada respaldó al IRS y ordenó a Coinbase que le entregara al IRS la identificación, actividades y estados de cuentas relacionados con las cuentas de \$ 20.000 o más. *Vid.* en LEDERMAN, A., *op. cit.* págs. 659-660.

El J5 se formó en respuesta a la llamada de la OCDE a la acción y a la asociación entre países, departamentos gubernamentales y agencias para combatir la evasión fiscal internacional⁴⁵. Desde la formación del grupo, agencias de estos cinco países⁴⁶ han colaborado en casos que abarcan desde delitos de blanqueo de capitales y contrabando de productos ilícitos hasta fraudes y evasión de impuestos. En el primer año de funcionamiento, el J5 ha participado en más de 50 investigaciones y ha realizado cientos de intercambios de datos entre las agencias asociadas (más datos que en los 10 últimos años)⁴⁷.

4. CONCLUSIÓN

Mientras que los Estados Unidos han sido pioneros en su defensa contra paraísos fiscales a través del intercambio automático de información financiera llevado a cabo con la implantación de FATCA, muchos critican hasta la Ley de Transparencia Corporativa que no se haya abordado seriamente una fórmula para terminar con flujos financieros extranjeros ilícitos y la evasión fiscal.

La nueva Ley de Transparencia Corporativa puede suponer una importante herramienta en la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, todavía es pronto para sacar conclusiones sobre la efectividad de la norma debido a la falta de desarrollo reglamentario y al desconocimiento del alcance de las exenciones establecidas.

⁴⁵ OECD (2017), *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, OECD Publishing, Paris. Vid. en la pág. web de la OCDE, disponible en <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

⁴⁶ Forman parte del J5: la Comisión de Inteligencia Criminal de Australia (ACIC); la Oficina de Impuestos de Australia (ATO); la Agencia de Ingresos de Canadá (CRA); *Fiscale Inlichtingen en Opsporingsdienst* (FIOD); *HM Revenue & Customs* (HMRC); y *Internal Revenue Service-Criminal Investigation* (IRS-CI).

⁴⁷ Informe del *Joint Chiefs and Global Tax Enforcement* "One Year In, J5 Making a Difference", 5 junio 2019. Vid. en la pág. web del *Internal Revenue Service*, disponible en <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/j5-media-release-6-5-2019.pdf>. [Consulta: 22 noviembre 2019].

Por otra parte, la implementación de FATCA se ha traducido en una asimetría de información que apoya la opacidad financiera en suelo norteamericano pero termina con la privacidad en el resto de mundo. A pesar de que la implementación de FATCA ha resultado de interés para detectar cuentas ocultas de estadounidenses en el extranjero, existen otras fórmulas que a fecha de hoy están resultando ser más eficaces que FATCA⁴⁸. A modo de ejemplo, a través de los requerimientos “Fulano de Tal”, el IRS es capaz de obtener información sobre cuentas abiertas por personas desconocidas en Instituciones financieras estadounidenses o Instituciones financieras extranjeras que están bajo la jurisdicción de los Tribunales federales, resultando también una herramienta útil para los Gobiernos extranjeros que solicitan colaboración. Sin embargo, el volumen de información obtenido a través de estos requerimientos “a petición” sigue siendo muy inferior al que podría obtenerse con la aplicación de un mecanismo “automático” de intercambio de información.

Los Estados Unidos no han suscrito el CRS de carácter multilateral de la OCDE. Quizás porque desde la perspectiva norteamericana se entienda que su propio sistema de intercambio resulta más eficaz, si tenemos en cuenta la presión que ejerce la penalización del 30% de retención en origen sobre las Instituciones financieras incumplidoras. Y quizás también entiendan que el sistema de intercambio de información todavía no viene complementado con la adopción de las garantías necesarias que permitan la confidencialidad de aquellos inversores extranjeros que obtienen dinero de forma legítima y que lo depositan en los Estados Unidos.

Pero otras amenazas irrumpen con la aparición de las nuevas tecnologías, que deben ser abordadas con enfoques también innovadores. Es necesario utilizar métodos distintos a los del pasado para afrontar nuevas fórmulas de ocultar el dinero⁴⁹ y evadir impuestos. Y esta metodología de trabajo requiere, sin lugar a dudas, que se comparta la información disponible y los avances tecnológicos que vayan surgiendo.

⁴⁸ Vid. en LEDERMAN, A., *op. cit.* pág. 649.

⁴⁹ Ley Pública 116-283, Título LXIV.

BIBLIOGRAFÍA

- BNA, “Eighty Swiss Banks Signed Non-Prosecution Agreements”, 42, DTR G-7 (6/3/17).
- BNA, “U.S. Mining Swiss Bank Data to Find Tax Cheaters”, 101, DTR G-1 (26/5/17).
- DOWNES, R. W. *et al.*, “The Corporate Transparency Act. Preparing for the Federal Database of Beneficial Ownership Information”, ABA-BLS (online), abril 2021.
- FORO GLOBAL SOBRE LA TRANSPARENCIA Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES, Declaración de resultados, Georgia. (2016).
- HENNING, P. “Is this the end of anonymous shell companies? Not too fast”, The New York Times, 2019.
- JOINT CHIEFS AND GLOBAL TAX ENFORCEMENT, “One Year In, J5 Making a Difference”, 2019.
- LEDERMAN, A., “Atacando cuentas ocultas: la experiencia norteamericana”, en *Problemas Actuales y Recurrentes en los Mercados Financieros; Financiación alternativa, gestión de la información y protección del cliente*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.
- LENGWILER, Y. y SALJIHAJ, A. “The U.S. Tax Program for Swiss Banks: What determined the penalties?” *J Economics Statistics* 154, 23, 2018.
- OECD, *Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes - Third Edition*, OECD Publishing, Paris, 2017.
- OECD “Update on Voluntary Disclosure Programmes”, 2015.
- PHILLIPS ERB, K., “IRS-CI Joins International Effort To Fight Tax, Cryptocurrency And Financial Crimes”, Forbes (online), julio 2018.
- VOREACOS, D., y BROOM, G., “Credit Suisse Said to Freeze Accounts in Search for U.S. Assets”, 231 BNA DTR I-2, K, 2016.
- KIRWIN J., “U.S. won’t be included in EU’s list of tax haven countries”, Bloomberg Law News, 2019.
- KONISH L., “More Americans are considering cutting their ties with the US - here’s why”, CNBC, 2018.

Páginas Web

- Oficial del Estado*, <https://www.boe.es/>
- Congreso de los Estados Unidos*, <https://www.congress.gov>
- Diario Oficial de la Unión Europea*, <https://eur-lex.europa.eu>
- Federal Bureau of Investigation*, <https://www.fbi.gov>
- Internal Revenue Service*, <https://www.irs.gov>

International. Investment, <https://www.internationalinvestment.net>

Repealfatca.com, <http://repealfatca.com>

States District Court, Southern District of Florida, <https://www.flsd.uscourts.gov/>

Tax Justice Network, <https://www.taxjustice.net>

The United States Department of Justice, <https://www.justice.gov>.

Apuesta por Tirant Online, la base de datos jurídica de la editorial más prestigiosa de España.*





www.tirantonline.com

Suscríbete a nuestro servicio de base de datos jurídica y tendrás acceso a todos los documentos de Legislación, Doctrina, Jurisprudencia, Formularios, Esquemas, Consultas o Voces, y a muchas herramientas útiles para el jurista:

- * Biblioteca Virtual
- * Herramientas Salariales
- * Calculadoras de tasas y pensiones
- * Tirant TV
- * Personalización
- * Foros y Consultoría
- * Revistas Jurídicas
- * Gestión de despachos
- * Biblioteca GPS
- * Ayudas y subvenciones
- * Novedades

* Según ranking del CSIC

 96 369 17 28

 96 369 41 51

 atencionalcliente@tirantonline.com

 www.tirantonline.com