

Jurisdicciones no cooperativas

La Exposición de Motivos de la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dedicó varias líneas para explicar una de las áreas de actuación que aborda, cual es la prevención del fraude amparado en la falta de información y opacidad propia de los paraísos fiscales y otros territorios de nula tributación, consistente en incluir dos nuevos conceptos, el de nula tributación y el de efectivo intercambio de información tributaria.

Se subrayó que con esa 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". Ese cambio se llevó a cabo mediante su Disposición adicional primera. Se advierte, en línea con ello, que "se formula una presunción de residencia de entidades teóricamente domiciliadas en territorios de nula tributación o paraísos fiscales cuando la mayor parte de sus activos se encuentren en territorio español, o se modifica la base imponible derivada de la venta de sociedades titulares de inmuebles en España por parte de residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información". Esto tiene lugar mediante la modificación del artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Igualmente, se especifica que "se establece la posibilidad de actuar directamente frente a los depositarios o gestores de bienes de residentes en paraísos fiscales para hacer efectiva su responsabilidad solidaria respecto de las deudas tributarias de estos últimos". Esta última modificación se produce a través de la modificación del artículo 9.3 del 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.

Mientras los artículos 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 9.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, han permanecido invariables, no ha ocurrido otro tanto con la Disposición adicional primera de la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, puesto que fue modificada por la disposición final 2 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. Esa

variación se explicó por el Preámbulo de esta Ley señalando que ello se inscribe en el marco de la lucha contra el fraude fiscal y la elusión tributaria, aclarando al respecto que “se modifican los criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal, incluyendo 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”, al tiempo que precisa que “la lista de paraísos se regulará reglamentariamente y (que) se prevé de manera expresa la posibilidad de su actualización”.

Mediante la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 se adquirió el compromiso de que el Gobierno actualizara la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal una vez que se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas que se están preparando por la OCDE y la Unión Europea para que puedan ser tenidos en cuenta los resultados obtenidos.

Está en marcha la tramitación parlamentaria del *Proyecto de Ley 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*, que, lógicamente, no puede sustraerse a los nuevos aires que soplan en esta materia, comenzando por el cambio de denominación, de manera que se sustituye el término paraísos fiscales por el de jurisdicciones no cooperativas. No se trata de un mero cambio cosmético; es más que eso.

Hasta ahora el Proyecto no se ha superado más que el trámite de enmiendas en el Congreso. Aun no se ha aprobado el Informe de la Ponencia.

Señala la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley que “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 Unión Europea como en el de la OCDE, cuyos criterios han permitido identificar una 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”. Precisa que con el objeto 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, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de

información tributaria con España o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios. Asimismo, con el fin de otorgar una respuesta más precisa a determinados tipos de fraude". Incide en que conviene identificar aquellos regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en determinados países o territorios que facilitan el fraude fiscal, haciendo hincapié en que "una vez aprobados estos criterios, la Ministra de Hacienda adoptará las disposiciones necesarias para la publicación de la relación de países y territorios, así como regímenes fiscales perjudiciales, considerados jurisdicciones no cooperativas, que habrá de ser actualizada periódicamente", idea esta última que completa señalando que de ese modo "los incumplimientos de los compromisos adoptados pueden desembocar en una vuelta a la lista de jurisdicciones no cooperativas", esto es, se prevé un "enfoque dinámico (que garantiza una respuesta firme y actualizada frente a la utilización de dichos países y territorios con fines defraudatorios".

El Consejo de Estado valoró, en general, positivamente la regulación contenida en el Anteproyecto de Ley (expediente 279/2020, de 15 de julio) en relación con esta materia, si bien "no considera acertada que se difiera a una orden ministerial la determinación de las jurisdicciones cooperativas, considerando mejor que, por razones de trascendencia, debiera seguir siendo el Gobierno, mediante Real Decreto, el que establezca el listado de dichas jurisdicciones. Ello está siendo objeto de debate parlamentario puesto que varios grupos han presentado enmiendas en el mismo sentido (enmiendas 71 y 113).

Señala el Consejo de Estado que "bajo la denominación de "jurisdicciones no cooperativas" se incluyen aquellos países, territorios y regímenes fiscales perjudiciales en los que, conforme a la normativa de la OCDE y de la Unión Europea, concurren una serie de características -agrupadas en tres grandes bloques: transparencia fiscal, sociedades extraterritoriales y nula o baja tributación- que determinan su inclusión en el listado en cuestión. La apreciación de la concurrencia de tales características no sigue un orden determinado, sino que se realizará de modo conjunto".

En ese sentido, dispone el apartado 2 de la redacción proyectada de la mencionada Disposición adicional primera que "la relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

- a) En materia de transparencia fiscal:
 - 1.º) 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 Ley 58/20013, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.
 - 2.º) El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.
 - 3.º) El resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

- 4.º) 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.

A los efectos de este apartado a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

b) 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.

c) La existencia de baja o nula tributación.

Existe 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.

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”.

La definición del término de baja tributación se sirve de conceptos indeterminados. De aprobarse la ley, tal como está, quizás la expresión “considerablemente inferior” se concretará a nivel reglamentario. Varios Grupos parlamentarios aventuran que previsiblemente esa indeterminación provocará religiosidad por lo que proponen acotar los términos “nivel impositivo efectivo considerablemente inferior”, proponiendo sendas enmiendas al respecto (30 y 165).

Por otro lado, el apartado 5 de la nueva redacción de la citada Disposición adicional primera prevé que “respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, de conformidad con lo establecido en esta disposición, 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”.

Las enmiendas 115 y 123 proponen otra redacción: los países y territorios a los que se refiere el apartado 1 de la Disposición adicional primera que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de jurisdicciones no cooperativas en el momento en que dichos convenios o acuerdos entre en vigor. La justificación que

se ofrece para dichas enmiendas es que la vigencia del convenio o acuerdo debería ser suficiente, de manera que, si un país con el cual se haya suscrito un convenio o acuerdo deje de cumplir las obligaciones de información plasmadas en él, debería procederse a su denuncia para que deje de estar en vigor, en vez de trasladar las consecuencias de dicho incumplimiento a los contribuyentes.

El intercambio real de información entre Estados es un gran reto.

El incremento de obligaciones de intercambio es notable no ya solo en el marco de los Convenios de doble imposición, sino también, en particular, entre países de la Unión Europea a través de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa. Ello, no obstante, la propia Comisión Europea reconoce que dicho intercambio es todavía reducido. En primer lugar, porque tal intercambio, en relación a muchos bienes, es exigible solamente cuando el país de origen disponga del dato en cuestión, de suerte que, si el mismo no dispone de tal dato, no resulta obligatorio intercambiarlo. Por tanto, en la medida en que, todavía existe mucha información que no se recopila en los Estados miembros de origen, no se intercambia.

Quedan muchas cosas por aclarar (Cfr., las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373), y de 6 de octubre de 2020, *État luxembourgeois* (Protección judicial frente a solicitudes de información en Derecho tributario) (C-245/19 y C-246/19, EU:C:2020:795).

No puede obviarse, por lo demás, que el Informe sobre la aplicación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad directa, Bruselas, 18.12.2017, detecta la existencia de problemas en la cooperación entre las Administraciones tributarias. Reconoce que no se aplica de manera eficaz en muchas ocasiones y que el intercambio de información no es tan frecuente como debiera.

La nueva redacción de la mentada Disposición adicional primera, al igual que la redacción precedente, establece que las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

Interesa en este momento recordar que en diversos artículos de los Impuestos sobre la Renta se contienen menciones a los paraísos fiscales, que permanecerán, si bien serán sustituidas por las jurisdicciones no cooperativas.

En el IRPF: 7, p) rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero; 8.2. definición de contribuyente; 9,1,a) definición de residencia habitual; 91,10, imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional; 92,4, imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen; 95, tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales; artículo 95 bis, ganancias patrimoniales por cambio de residencia y disposición adicional decimotercera, obligaciones de información.

En el IS: 8.1, residencia fiscal; 15, g) gastos no deducibles; 18,2, operaciones vinculadas; art. 19,2, regla especial de valoración operaciones realizadas con o por per-

Jurisdicciones no cooperativas
(Isaac Merino Jara)

sonas o entidades residentes en paraísos fiscales; 21, 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; 22, exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente; 23, reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

A esta lista vendrá a sumarse, caso de que se aprueba la Ley en los términos del Proyecto, un nuevo supuesto en el artículo 100,10, relativo a la imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes, frente a la cual se ha presentado una enmienda proponiendo que se suprima que no se deducirán los impuestos satisfechos como jurisdiccionales no cooperativa.

En el IRNR: 9.3, responsables; 14, 2, rentas exentas; 19, imposición complementaria; 40, gravamen especial sobre bienes Inmuebles de entidades no residentes; 46.7, opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Isaac Merino Jara

Director