
Planificació fiscal internacional

PID_00257670

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP. Business & Law School.

Tercera edició: febrer 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Disseny: Manel Andreu
Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	6
1. La planificació fiscal internacional.....	7
2. Els preus de transferència.....	9
3. El <i>treaty-shopping</i>.....	18
4. La transparència fiscal internacional.....	20
4.1. Delimitació de la transparència fiscal internacional	20
4.2. El règim aplicable	21
5. Els paradisos fiscals.....	25
5.1. Concepte i caràcters	25
5.2. Noció i llista de paradisos fiscals per a Espanya	27
5.3. Mesures tributàries espanyoles antiparadisos fiscals	34
6. El pla d'acció BEPS i la planificació fiscal agressiva.....	39
6.1. L'OCDE	39
6.2. La Unió Europea	45
Activitats.....	47
Exercicis d'autoavaluació.....	47
Solucionari.....	49

Introducció

Cada vegada és més freqüent, en un entorn econòmic globalitzat, que tant les persones físiques com jurídiques recorrin a la planificació fiscal com a conjunt d'estratègies legals tendents a la reducció de la càrrega fiscal de determinades operacions internacionals. Es tracta d'un concepte relacionat amb l'economia d'opció. Aquestes estratègies, quan són molt sofisticades, es denominen *engineering fiscal*, que se situa, de vegades, en els límits de la legalitat.

En la planificació fiscal s'utilitza no solament la normativa interna d'un Estat determinat sinó també la d'altres, i també la normativa internacional, especialment, els CDI. En aquest sentit, s'utilitzen determinades formes societàries que poden tenir un règim fiscal favorable.

No obstant això, de vegades, s'utilitzen pràctiques que poden provocar l'evasió fiscal, davant les quals els Estats reaccionen mitjançant mesures convencionals o unilaterals, com pot ser el règim de transparència fiscal o els preus de transferència, que tenen lloc fonamentalment en les operacions vinculades que duen a terme les empreses d'un mateix grup.

D'altra banda, hi ha territoris que ofereixen una tributació més beneficiosa que d'altres o que es caracteritzen perquè tenen una tributació baixa, o fins i tot, nul·la, ja sigui de manera general o amb relació a determinats subjectes o activitats, que afavoreixen la concurrència de situacions elusives. És el cas dels paradisos fiscals.

Per tant, l'evasió fiscal consisteix en la utilització de mitjans fraudulents amb la voluntat d'evitar la realització del fet generador de l'obligació tributària (i, en conseqüència, el pagament de l'impost) en un territori amb una fiscalitat elevada, traslladant-ne la localització en territoris de càrrega tributària escassa o nul·la, com succeeix als paradisos fiscals.

D'altra banda, de vegades es recorre a la pràctica del *treaty-shopping* per a aconseguir l'aplicació d'un conveni que, d'una altra manera, no seria aplicable, per a aconseguir una tributació inferior o una tributació nul·la.

Objectius

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

1. Comprendre les finalitats de la planificació fiscal per tal de diferenciar-la de l'evasió fiscal.
2. Entendre el tractament fiscal dels preus de transferència.
3. Conèixer el fenomen del *treaty-shopping*.
4. Dominar el règim fiscal de la transparència fiscal internacional.
5. Identificar els paradisos fiscals i les mesures antiparadisos fiscals.
6. Conèixer les mides del pla d'acció BEPS i els seus efectes.

1. La planificació fiscal internacional

La **planificació fiscal** té per objecte la utilització de diferents estratègies que condueixen a una reducció del gravamen que cal satisfer o a un ajornament del pagament de l'impost corresponent a una operació o inversió determinades, en el marc de la legalitat. Es tracta, en definitiva, de l'economia d'opció.

En aquesta mateixa línia, la **planificació fiscal internacional** busca les mateixes finalitats, això és, aconseguir un gravamen inferior o un ajornament (tant des del punt de vista de la fiscalitat directa com de la indirecta) en el cas de les inversions estrangeres o les inversions dels residents a l'exterior, a partir de la utilització conjunta dels sistemes fiscals de diversos Estats i dels CDI mateixos.

Generalment, les estratègies que s'utilitzen, encara que són innumbrables, solen utilitzar **societats** amb una forma diferent (societat d'empreses, societat financera, societat d'inversió o societat de prestació de serveis) situades en **territoris amb un règim fiscal atractiu i amb una xarxa de CDI** important que possibilita interactuar amb altres Estats.

Estructures societàries

Algunes estructures societàries que generalment són utilitzades en la planificació fiscal internacional són les següents: les societats BV (*Besloten Vennootschap*) holandeses, les holdings daneses, les entitats de tinença de valors estrangeres espanyoles (ETVE), les fundacions de Liechtenstein, les societats d'inversió de capital variable luxemburgueses o espanyoles (SICAV), les societats anònimes cotitzades d'inversió al mercat immobiliari espanyoles (SOCIMI) o les *real estate investment trust* (REIT) o els *trust* (fideïcomisos).

De vegades, se serveixen de les **llacunes** dels ordenaments tributaris o dels CDI mateixos (qüestions no regulades de manera expressa), ja que en la majoria d'Estats es prohibeix la utilització de l'analogia per a satisfer aquestes llacunes amb relació al fet imposable, les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals (així es preveu en l'art. 14 de la Llei general tributària).

Perquè s'estigui en presència d'una situació d'elusió fiscal internacional, es requereix la concurrència de dos **factors**:

- L'existència de dos o més sistemes fiscals.
- La possibilitat d'elecció de manera indirecta per part del contribuïent entre aquests sistemes fiscals per a estructurar la seva activitat en funció del màxim benefici fiscal que li proporcionin.

Lectura recomanada

J. Arespachaga (1998). *Planificació fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons.

Paradisos fiscals

Els paradisos fiscals són territoris de tributació nul·la o baixa i per mitjà dels quals es poden desenvolupar operacions d'elusió fiscal internacional. No obstant això, l'elusió fiscal internacional es pot dur a terme mitjançant qualsevol tipus de territori i, per tant, no requereix necessàriament un paradís fiscal perquè existeixi.

No obstant això, hi ha algunes pràctiques de planificació fiscal internacional o enginyeria fiscal (quan es tracta d'estratègies molt sofisticades) que freguen la legalitat i se situen en l'àmbit de l'evasió fiscal (delicte fiscal). Es tracta de supòsits en els quals s'eludeix de l'impost intern a l'Estat de residència (no es declara ni es paga) i no es proporciona informació a l'Administració tributària competent mitjançant la deslocalització de l'operació, de manera que s'entén efectuada en un territori qualificat com a paradís fiscal o on hi hagi secret bancari. De vegades, s'aconsegueix mitjançant artificis que a l'operació resulti aplicable un conveni que d'una altra manera no li seria aplicable. O bé s'utilitzen operacions amb muntatges artificials, com una activitat "pantalla", o bé sense presència real, com una "bústia".

Per a lluitar contra aquestes situacions, tant a escala convencional com unilateral, els Estats adopten clàusules antiabús generals o relatives a determinades operacions que minoren la càrrega fiscal (en què el legislador, a partir de cert límit, requalifica l'operació per evitar l'elusió).

Clàusula general antiabús espanyola

La Llei general tributària preveu una clàusula general antiabús, el conflicte en l'aplicació de la norma (el denominat anteriorment *frau a la Llei tributària*). Aquesta figura té lloc quan s'evita, de manera total o parcial, la realització del fet imposable o bé es redueix la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis quan considerats individualment o en conjunt siguin notòriament artificiosos o impropis per a obtenir el resultat aconseguit i quan de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'haurien obtingut amb els actes o negocis usals o propis¹.

En aquests casos, l'Administració pot liquidar el tribut prescindint dels avantatges fiscals obtinguts i aplicant la norma tributària que hauria correspost als actes o negocis usals o propis. Són exigibles a l'obligat tributari els interessos de demora oportuns, a més de les sancions tributàries corresponents.

Exemple

La Sra. Rodríguez és propietària d'un pis que vol transmetre al Sr. Pérez en canvi d'un preu. En lloc de formalitzar un contracte de compravenda, es constitueix una societat a la qual la Sra. Rodríguez aporta l'habitatge i el Sr. Pérez el capital. Tot seguit, es dissol la societat i s'adjudiquen a la Sra. Rodríguez els diners i al Sr. Pérez l'habitatge. D'aquesta manera, s'evita pagar l'impost que grava les compravendes. Constitueix aquesta operació un frau de llei?

Per a determinar si es tracta de frau de llei o conflicte en l'aplicació de la norma tributària, hem d'analitzar si concorren els dos requisits: d'una banda, els actes artificiosos o impropis i, de l'altra, l'estalvi fiscal. En aquest cas, som davant actes artificiosos o impropis, ja que l'operació normal o habitual per a aconseguir aquest resultat és un contracte de compravenda i no un expedient de constitució i dissolució posterior de la societat. D'altra banda, l'únic efecte que s'aconsegueix és un estalvi fiscal, en evitar l'aplicació dels impostos que graven la compravenda. No se'n deriven altres efectes diferents de l'estalvi fiscal, ja que la societat no produeix efectes jurídics o econòmics rellevants; es tracta d'una societat sense una activitat real de negoci. Per tant, concorren els dos requisits per a qualificar aquesta operació com un conflicte en l'aplicació de la norma o frau de llei.

Els CDI de vegades preveuen expressament l'aplicació d'aquestes clàusules generals, però no sempre. A més, pot succeir que l'aplicació produeixi un resultat contrari al mateix CDI.

Clàusules específiques antiabús

En aquests casos, per sota del límit establert pel legislador s'aplica el règim fiscal aplicable a l'operació. Amb la qual cosa es tracta d'una espècie de supòsits d'economia d'opció, denominats *ports segurs* (*safe harbor*). Un exemple es troba en l'art. 16 LIS, que limita la deduïbilitat de les despeses financeres.

⁽¹⁾Art. 15 LGT.

2. Els preus de transferència

Els preus de transferència tenen lloc fonamentalment en les operacions vinculades que fan les empreses d'un mateix grup. De vegades, per a valorar la renda derivada de determinades operacions, la normativa espanyola ordena acudir al valor de mercat, com ocorre en el cas de les **operacions vinculades** entre societats del mateix grup, en les quals es poden alterar (a l'alça o a la baixa) els preus entre aquestes societats vinculades, que s'exterioritzen en preus que no reflecteixen la realitat del mercat.

Es tracta d'una matèria de gran importància en l'àmbit dels **grups multinacionals** en què les empreses del grup solen, en el marc d'una planificació fiscal acurada, pactar preus diferents dels de mercat amb la finalitat d'obtenir un estalvi fiscal. Això produeix una erosió de les bases imposables que comporta una pèrdua de recaptació per als Estats en els quals es troben aquestes empreses.

Per això, els ordenaments tributaris dels diferents països reaccionen davant les operacions entre societats vinculades establint mecanismes per a evitar elusions i transferències de beneficis d'unes societats a les altres, encobertes amb l'aparença d'un altre tipus de negoci. Aquest fenomen es converteix en molt preocupant per a les Administracions tributàries, tenint en compte que, precisament, el volum més gran de transaccions internacionals, fruit de la globalització de l'economia, es produeix entre empreses vinculades.

En efecte, les Administracions tributàries desconfien d'aquestes operacions entre societats vinculades, perquè són perilloses per als interessos de la Hisenda pública, ja que a partir d'aquestes operacions les societats poden disminuir el seu benefici gravable en perjudici dels interessos recaptatoris en fer vertaderes transferències de beneficis o es produeix un ajornament de l'impost. Aquests artificis, que evidentment representen unes pèrdues considerables d'ingressos per a les hisendes dels diferents Estats, resulten moltes vegades difícils de controlar per les Administracions tributàries.

Les operacions vinculades es caracteritzen per tres notes:

- Les duen a terme subjectes especialment relacionats entre ells.
- Es pacten contraprestacions diferents de les que acordarien dos subjectes independents en situació normal de mercat.
- El pacte es fa en virtut, precisament, de la relació que els uneix, de manera que no es pactaria així amb un tercer.

Funcionament

Aquest efecte s'aconsegueix sobrefacturant el producte o el servei exportat des d'un país de baixa fiscalitat a un altre país de fiscalitat més elevada. En definitiva, el benefici més gran se situa a l'Estat de menys tributació (o en el qual es poden utilitzar pèrdues per a compensar els beneficis obtinguts) i la màxima despesa se situa a l'Estat de tributació més alta.

Preus de transferència

Les contraprestacions pactades per les parts es denominen també amb freqüència *preus de transferència* o *transfer prices*.

Quant a la reacció dels ordenaments davant els preus de transferència, en les operacions entre empreses vinculades, les legislacions tributàries solen establir el **principi del tracte en igualtat de condicions** (denominat també *principi d'arm's length*, *regla de l'operador independent*, *principi de lliure competència* o *regla del preu normal de mercat obert*). És a dir, com si les transaccions es fessin entre ens independents, i es considerés com a renda la que s'hauria originat d'una venda al valor normal de mercat (amb independència que en la realitat s'hagi obtingut una renda inferior).

Per tant, aquest tipus d'operacions poden ser controlades i revisades per les Administracions tributàries per ajustar-ne el preu al valor de mercat. Per a això, les Administracions han de fer una sèrie d'**ajustos fiscals a les bases imposables** de les empreses, tant si els preus de transferència responen a una voluntat o no de les empreses.

Ajust fiscal bilateral

L'ajust és bilateral en el sentit que, juntament amb un ajust positiu en una societat (això és, un augment de la base imposable), es fa un ajust negatiu a l'altra empresa (és a dir, una disminució de la base imposable o ajust correlatiu). L'art. 9 del model de CDI de l'OCDE es refereix a aquesta qüestió.

1) L'OCDE i els CDI

L'OCDE, a l'efecte de controlar el principi de *arm's length*, ha proposat una sèrie de **mètodes** que tendeixen en cada cas a crear regles clares comparatives, tenint en consideració aspectes com les característiques o naturalesa dels béns, serveis transferits, béns usats i riscos assumits, bases contractuals, estratègies dels negocis o les circumstàncies econòmiques de les parts.

És molt difícil demostrar que un preu de transferència és un preu artificial, ja que potser no hi ha un preu de mercat corresponent a transaccions anàlogues, i, en conseqüència, resulta discutible determinar si s'ha violat la norma de la independència.

Lectura recomanada

C. Herrero Mallol (1999).
Precios de transferencia internacionales. Pamplona: Aranzadi.

Propostes per a solucionar l'evasió fiscal mitjançant preus de transferència

Amb relació a les possibles vies de solució del problema, la lluita contra l'evasió tributària en el camp internacional requereix prioritàriament que la legislació dels països contingui normes sobre el particular, en el cas dels preus de transferència, especialment amb relació a les transaccions fetes per via telemàtica.

Aquestes normes, així mateix, han d'atorgar prou facultats a l'Administració tributària que actua en moments posteriors a la fixació dels preus de transferència, i que contenen definicions categòriques sobre abusos en la fixació d'aquests preus.

Tot això sense perjudici que també es prevegi, mitjançant la subscripció d'acords internacionals, l'assistència mútua que permeti l'intercanvi d'informació, explotant a fons aquesta oportunitat, i també incrementant l'ús de les inspeccions tributàries simultànies. I sense oblidar una altra via per a intentar donar solució a aquest problema: els acords previs sobre operacions vinculades.

Per la seva banda, els CDI també contenen una norma en matèria de preus de transferència que obliga els Estats a practicar ajustos correlatius per eliminar la doble imposició quan l'altre Estat ha corregit la base imposable de les seves empreses².

⁽²⁾Art. 9 del model CDI de l'OCDE.

Els preus de transferència i el *soft law*

En matèria de preus de transferència tenen gran importància els instruments de *soft law*. Es tracta de recomanacions o normes no vinculants, que no són autèntiques normes jurídiques però que, en ocasions, produeixen importants efectes propers als normatius.

És el cas de les directrius elaborades per l'OCDE en matèria de preus de transferència o dels treballs del Fòrum Europeu sobre preus de transferència. Aquests instruments serveixen com a base perquè els Estats aprovin normes jurídiques en la matèria i les interpretin conforme a aquells.

2) La normativa espanyola

Respecte a la normativa espanyola, l'art. 18.2 LIS enumera els supòsits en què, a l'efecte tributari, s'entén que hi hagi **vinculació**. Intenta recollir així totes les possibilitats de domini d'una societat per una altra, ja sigui mitjançant vincles personals, de participació al capital o per altres vies.

Operacions vinculades

Són operacions vinculades, les fetes pel següent:

- 1) Una entitat i els seus socis o partícips.
- 2) Una entitat i els seus consellers o administradors, excepte pel que fa a la retribució per l'exercici de les seves funcions.
- 3) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips, consellers o administradors.
- 4) Dues entitats que pertanyin a un grup.
- 5) Una entitat i els consellers o administradors d'una altra entitat, quan totes dues entitats pertanyin a un grup.
- 6) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips d'una altra entitat quan totes dues entitats pertanyin a un grup.
- 7) Una entitat i una altra entitat participada per la primera indirectament, almenys, en el 25% del capital social o dels fons propis.
- 8) Dues entitats en les quals els socis mateixos, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin, directament o indirectament, almenys, en el 25% del capital social o els fons propis.

9) Una entitat resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'estranger.

Quan la vinculació es defineixi en funció de la relació socis o partícips-entitat, la participació haurà de ser igual o superior al 25%. Fins al 2014, era igual o superior al 5% o a l'1% si es tractava de valors admesos a negociació en un mercat regulat. Per tant, en la regulació actual s'ha restringit el perímetre de la vinculació.

D'altra banda, hi ha un grup quan una entitat tingui o pugui tenir el control d'una altra o d'altres segons els criteris establerts en l'art. 42 del Codi de comerç, amb independència de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats.

Els supòsits de vinculació en la regulació anterior

Fins al 2014 hi havia en tres supòsits més de vinculació: una entitat i els socis o partícips d'una altra entitat, quan ambdues entitats pertanyien a un grup; una entitat no resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'esmentat territori; i, finalment, dues entitats que formessin part d'un grup que tributés en el règim dels grups de societats cooperatives.

Per evitar aquest perjudici recaptatori, l'art. 18.1 LIS ordena atribuir a l'operació el seu **valor normal de mercat** (com succeeix en la majoria dels Estats a escala interna i convencional) només en els casos en què l'operació vinculada representi una recaptació inferior o un retard en el gravamen de les rendes.

El valor de mercat

És aquell que haurien acordat persones o entitats independents en condicions que respectin el principi de lliure competència.

Exemple

La societat *A*, dominada per la societat *B*, ven a aquesta última productes pel seu preu de cost.

En conseqüència, la societat *A* no obté beneficis, mentre que la societat *B* experimenta unes despeses molt inferiors a les que hauria tingut si hagués comprat pel preu normal de mercat, de manera que el seu benefici és superior al que hauria obtingut d'una altra manera. El resultat final és que *A* trasllada a *B* el benefici que hauria obtingut de pactar preus normals de mercat, i no hi ha hagut de tributar.

El principal problema que planteja l'aplicació d'aquesta norma és, precisament, determinar el **valor normal de mercat**, ja que aquestes operacions se solen dur a terme entre societats d'un mateix grup per a productes i situacions per als quals no hi ha un mercat comparable, o per als quals no es pot trobar un valor normal de mercat perquè no existeix aquest mercat.

Exemple

La societat *A* rep de la societat *B*, que n'és sòcia, un préstec per un valor de 500.000 euros. La societat prestadora té pèrdues i la prestatària obté beneficis. Per aquest motiu, les dues societats pacten un tipus d'interès del préstec del 10%, que és el doble del valor de mercat. Comptablement, la societat prestadora reflecteix com a ingressos els interessos percebuts, mentre que la prestatària inclou com a despeses els interessos pagats.

Atès que han pactat totes dues societats, per la seva vinculació, un interès superior al de mercat, és aplicable el que disposa l'art. 18 LIS, segons el qual el subjecte passiu ha de valorar a preu de mercat les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades.

Per tant, l'interès real que es paga és de 50.000 euros ($500.000 \times 10\%$). En canvi, l'interès al valor de mercat seria de 25.000 euros ($500.000 \times 5\%$).

El valor imputat comptablement com a despesa és de 50.000 euros (interès pactat), mentre que les despeses fiscalment admissibles només ascendeixen a 25.000 euros (interès de mercat). Per això escau fer un ajust fiscal positiu per la diferència: 25.000 euros ($50.000 - 25.000$).

Amb la finalitat d'intentar solucionar aquest problema, la LIS³ recorre als **mètodes recomanats internacionalment** per a això.

⁽³⁾Art. 18.4 LIS.

Els mètodes per a determinar el valor normal de mercat

Per a determinar el valor normal de mercat, es pot aplicar qualsevol dels mètodes següents, admesos en el si de l'OCDE (encara que les seves directrius permeten aplicar qualsevol altre mètode sempre que possibiliti assolir un resultat raonable d'acord amb el principi de lliure competència):

- **Mètode del preu lliure comparable** (*comparable uncontrolled price*), pel qual es compara el preu del bé o servei en una operació entre persones o entitats vinculades amb el preu d'un bé o servei idèntic o de característiques similars en una operació entre persones o entitats independents en circumstàncies equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.
- **Mètode del cost incrementat** (*cost plus method*), pel qual s'afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, si no, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.
- **Mètode del preu de revenda** (*resale price method*), pel qual se sostreu del preu de venda d'un bé o servei el marge que aplica el mateix revenedor a operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, si no, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, efectuant, si calgués, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

No obstant això, quan, a causa de la complexitat o de la informació relativa a les operacions, no es puguin aplicar adequadament els mètodes anteriors, es poden aplicar els mètodes següents per a determinar el valor de mercat de l'operació:

- **Mètode de la distribució del resultat**, pel qual s'assigna a cada persona o entitat vinculada que faci de manera conjunta una o diverses operacions la part del resultat comú derivat d'aquesta operació o operacions, en funció d'un criteri que reflecteixi adequadament les condicions que haurien subscrit persones o entitats independents en circumstàncies similars.
- **Mètode del marge net operacional** (*transactional net margin method*), pel qual s'atribueix a les operacions fetes amb una persona o entitat vinculada el resultat net, calculat sobre costos, vendes o la magnitud que resulti més adequada en funció de les característiques de les operacions, que el contribuent o, si escau, tercers, haurien obtingut en operacions idèntiques o similars dutes a terme entre parts independents, efectuant, quan calgui, les correccions necessàries per a obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de les operacions.

L'elecció del mètode concret de valoració tindrà en compte, entre altres circumstàncies, la naturalesa de l'operació vinculada, la disponibilitat d'informació fiable i el grau de comparabilitat entre les operacions vinculades i no vinculades.

Quan no resulti possible aplicar els mètodes anteriors, es podran utilitzar altres mètodes i tècniques de valoració generalment acceptats sempre que respectin el principi de lliure competència.

Mètode	Descripció	Norma
<i>Comparable uncontrolled price</i>	Preu comparable al mercat lliure	Art. 18.4.a LIS
<i>Cost plus method</i>	Preu de cost incrementat en un marge de benefici del sector	Art. 18.4.b LIS
<i>Resale price method</i>	Preu de revenda a un tercer	Art. 18.4.c LIS
<i>Profit split</i>	Distribució del resultat considerant el risc, els actius i les funcions	Art. 18.4.d LIS
<i>Transactional net margin method</i>	Resultat net	Art. 18.4.i LIS

Els mètodes en la regulació anterior

Fins al 2014, quan, a causa de la complexitat o a la informació relativa a les operacions, no podien aplicar-se adequadament els mètodes del preu lliure comparable, del cost incrementat o del preu de revenda, es podien aplicar els següents mètodes de distribució del resultat i del marge net operacional. En conseqüència, s'ha eliminat la jerarquia de mètodes que es contenia en la regulació anterior per a determinar el valor de mercat de les operacions vinculades.

D'altra banda, la LIS permet que els contribuents sol·licitin a l'Administració tributària que determini la valoració de les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades amb caràcter previ a la realització. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar d'una proposta que es fonamenta en el principi de lliure competència, per a resoldre les possibles discrepàncies sobre el valor normal de mercat d'una operació determinada⁴. Es tracta dels denominats *acords de preus avançats* o **acords de valoració previs sobre operacions vinculades**, els denominats *advanced pricing agreements* (APAS). L'acord de valoració s'aplica a les futures operacions vinculades i té una validesa que no pot excedir dels quatre períodes impositius següents al de la data en què s'aprovi. A més, a partir del 2015, s'amplien els efectes dels acords adoptats, ja que s'estableix la facultat que aquells assoleixin les operacions de períodes impositius anteriors sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna ni hi hagi liquidació ferma que recaigui sobre les operacions objecte de sol·licitud.

⁽⁴⁾Art. 18.9 LIS.

És a dir, es tracta de pactes que permeten als contribuents obtenir un acord per endavant sobre preus de transferència per part de les Administracions tributàries involucrades, la qual cosa brinda a les parts una certesa més gran pel que fa a l'efecte fiscal de tals transaccions.

A l'efecte de justificar que les operacions realitzades s'han valorat pel seu valor de mercat, les persones o entitats vinculades han de mantenir a la disposició de l'Administració tributària, d'acord amb principis de proporcionalitat i suficiència, la **documentació específica** establerta reglamentàriament. No obstant això, aquesta documentació té un contingut simplificat per a aquelles entitats o grups d'entitats de les quals l'import net de la xifra de negocis sigui inferior

⁽⁵⁾Article 18.3 LIS.

a 45 milions d'euros. D'altra banda, s'especifiquen aquelles operacions a les quals, en cap cas, resulti aplicable el contingut simplificat. Així mateix, es detallen algunes operacions a les quals no serà exigible documentació específica⁵.

Altres obligacions de documentació

El RIS del 2015 introdueix noves categories de documentació, segons l'import net de la xifra de negocis del grup al qual pertany el contribuent (amb anterioritat, quant a la documentació que cal preparar es distingia entre la relativa al grup al qual pertanyia l'obligat tributari *Masterfile* i la relativa a l'obligat tributari *Localfile*):

1) Informe país per país / *Country by Country report* (Article 14 del RIS RD 634/2015): exigible a entitats residents en territori espanyol que tinguin la condició de dominants d'un grup quan, en els dotze mesos anteriors a l'inici del període impositiu, l'import net de la xifra de negocis agregada del grup sigui, almenys, de 750 milions d'euros. Excepcionalment es pot estendre l'obligació a la filial espanyola del grup multinacional.

Respecte del període impositiu de l'entitat dominant i de manera agregada per a cada país, la informació comprendrà els ingressos bruts del grup, els resultats abans d'impostos, els impostos, els fons propis, la plantilla mitjana, els actius materials i inversions immobiliàries, una relació de les entitats residents incloent-hi els establiments permanents i de les seves activitats principals, així com altra informació que es consideri rellevant i una explicació, si escau, de les dades incloses en la informació.

2) Règim general (Articles 15 i 16): exigible a entitats el grup que tinguin un import net de xifra de negocis superior a 45 milions d'euros en l'exercici fiscal anterior. La documentació que hauran de presentar aquestes entitats segueix la mateixa estructura dual (*Masterfile* i *Localfile*) de l'anterior regulació, amb continguts ampliat.

3) Règim simplificat (Articles 15.2 i 16.4 RIS): exigible a entitats amb un import net de xifra de negocis consolidat entre 10 i 45 milions d'euros en l'exercici fiscal anterior. La documentació que hauran de presentar aquestes entitats és menor, ja que no se'ls exigeix el *Masterfile*. Es manté l'exigència del *Localfile*, amb contingut més limitat respecte al règim general.

4) Règim per a PIMES (Article 16.4 RIS): aplicable a entitats amb un import net de xifra de negocis consolidat inferior a 10 milions d'euros en l'exercici fiscal anterior. Aquestes entitats compliran les seves obligacions de documentació mitjançant la preparació del «model oficial normalitzat» aprovat pel Ministeri o bé amb el contingut simplificat amb particularitats.

5) Documentació d'operacions amb residents en paradisos fiscals (Article 37 RIS), a través del Model 232: aplicable a residents a Espanya que facin operacions amb residents en paradisos fiscals. No serà exigible en dos supòsits: si resideixen en estats de l'EEE amb els quals hi hagi intercanvi efectiu d'informació tributària o si resideixen en paradisos fiscals d'un Estat membre de la UE, fan activitats econòmiques i hi ha motius econòmics vàlids. A aquestes entitats se'ls incrementa l'exigència en l'obligació de documentació (informació país per país, documentació de grup i documentació de l'obligat tributari).

D'altra banda, s'estableixen **regles específiques de valoració** per a les operacions dels socis amb les societats professionals, ajustades a la realitat econòmica, que exigeixen el compliment dels següents requisits⁶:

⁽⁶⁾Article 18.6 LIS.

- Que més del 75% dels ingressos de l'entitat procedeixin de l'exercici d'activitats professionals i compti amb els mitjans materials i humans adequats per al desenvolupament de l'activitat.

- Que la quantia de les retribucions corresponents a la totalitat dels socis professionals per la prestació de serveis a l'entitat no sigui inferior al 75% del resultat previ a la deducció de les retribucions corresponents a la totalitat dels socis professionals per la prestació dels seus serveis.
- Que la quantia de les retribucions corresponents a cadascun dels socis professionals compleixi els requisits següents. En primer lloc, que es determini en funció de la contribució efectuada per aquests a la bona marxa de l'entitat, i és necessari que constin per escrit els criteris qualitius i/o quantitius aplicables. I, en segon lloc, que no sigui inferior a 1,5 vegades el salari mitjà dels assalariats de l'entitat que compleixin funcions anàlogues a les dels socis professionals de l'entitat. En absència d'aquests últims, la quantia de les retribucions esmentades no podrà ser inferior a 5 vegades l'indicador públic de renda d'efectes múltiples.

A més, es precisa que, en el cas de contribuents que posseeixin un establiment permanent a l'estranger, en aquells supòsits en què així estigui establert en un conveni per a evitar la doble imposició internacional que els resulti aplicable, s'han d'incloure a la base imposable d'aquells les rendes estimades per operacions internes realitzades amb l'establiment permanent, valorades pel seu valor de mercat⁷.

⁽⁷⁾Article 18.8 LIS.

Es prescriu l'estanqueïtat de la valoració realitzada conforme a aquesta regulació específica de les operacions vinculades amb la valoració que es pugui fer en altres àmbits, com pot ser el supòsit del valor en duana. En concret, el valor de mercat a efectes de l'IS, de l'IRPF o de l'IRNR no produeix efectes respecte a altres impostos, excepte disposició expressa en contrari. Així mateix, el valor a efectes d'altres impostos no produeix efectes respecte al valor de mercat de les operacions entre persones o entitats vinculades de l'IS, de l'IRPF o de l'IRNR, llevat de disposició expressa en contrari⁸.

⁽⁸⁾Article 18.14 LIS.

Règim sancionador

El règim sancionador es troba regulat a l'art. 18.3 LIS, que és menys oneros que en l'anterior regulació.

En primer lloc, la falta d'aportació de documentació o documentació incompleta/ amb dades falses, sense que hi hagi correcció valorativa, se sanciona amb multa pecuniària fixa, però l'import es redueix a 1.000 euros per cada dada omesa o falsa (abans 1.500) i 10.000 euros pel conjunt de dades (abans 15.000 euros), amb límit màxim del menor entre el 10% de les operacions en el període impositiu i l'1% de l'import net de la xifra de negocis.

En segon lloc, en el cas que procedeixi una correcció valorativa i falti aportació de documentació o la documentació sigui incompleta/amb dades falses, o no coincideixi el valor declarat amb el que s'ha inclòs en la documentació, es manté la multa pecuniària proporcional del 15% sobre l'import de les quantitats que resultin de les correccions (però se suprimeix el mínim del doble de la sanció que correspongui per aplicació de la multa pecuniària fixa).

Finalment, si la documentació és correcta, hi hagi o no ajust de valor, no hi ha infracció.

Altres novetats de la regulació actual

A partir del 2015, en primer lloc, l'art. 18.11 LIS desplega amb més detall el tractament que ha de donar-se a la diferència entre el valor convingut de l'operació i el valor de mercat en els supòsits en els quals la vinculació es defineixi en funció de la relació dels socis o partícips de l'entidad. No obstant això, s'estableix la no-aplicació d'aquest criteri quan es procedeixi a la restitució patrimonial entre les persones o entitats vinculades en els termes que reglamentàriament s'estableixin, restitució que no determina l'existència de renda en les parts afectades.

En segon lloc, en el procediment de comprovació de les operacions vinculades previst en l'art. 18.12 LIS s'exclou la possibilitat de sol·licitar la taxació pericial contradictòria.

Finalment, cal esmentar que el Reial decret 1794/2008, de 3 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de procediments amistosos en matèria d'imposició directa, amb efectes d'1 de gener de 2016, estableix la condició d'autoritat competent de l'AEAT quan es tracti de casos relatius exclusivament a preus de transferència, mentre que en la resta de casos la tindrà la Direcció General de Tributs.

3. El *treaty-shopping*

El fenomen del *treaty-shopping* o marxandatge de tractats es produeix per a aconseguir beneficiar-se de l'aplicació de les disposicions d'un CDI a les quals no es té dret perquè no es té la residència en cap dels Estats contractants. Per tant, es tracta de les operacions fetes o les societats establertes en un altre Estat, exclusivament amb el propòsit d'obtenir beneficis d'un tractat existent entre aquest Estat i un tercer Estat, que, d'una altra manera, no serien aplicables.

La dinàmica de **funcionament** consisteix en la constitució d'una societat (societat base o conductora) en un Estat contractant per conduir els avantatges fiscals des de la font fins a l'Estat de residència, de manera que s'aconsegueixen els beneficis del conveni entre l'Estat de la font i el de constitució de la societat.

Concretament, s'acudeix al *treaty-shopping* quan a l'Estat de residència de la persona no hi ha CDI amb l'Estat de la font o és menys favorable que el CDI existent entre l'Estat de la font i l'Estat de constitució de la societat. Les rendes en les quals se sol aplicar són els dividendes, interessos, cànon i guanys de capital procedents d'accions i béns mobles. A aquest efecte, és fonamental conèixer el tractament fiscal de les rendes a l'Estat de constitució de la societat.

Generalment, l'Estat que resulta perjudicat d'aquesta pràctica és l'Estat de la font, però també ho pot ser el de residència si té establert el mètode d'exempció de dividendes (ja que les societats base poden transformar els cànon o altres rendes en dividendes).

Exemple

El Sr. Martínez, resident en un Estat sense conveni amb Espanya, crea una societat a Suïssa, des de la qual cobra rendes de font espanyola.

Atès que hi ha un CDI entre Espanya i Suïssa, mitjançant aquesta estratègia el Sr. Martínez aconsegueix l'aplicació d'aquest conveni, que, si no hagués constituït la societat a Suïssa, no hauria estat aplicable.

D'altra banda, s'ha d'assenyalar que els CDI solen incorporar alguna mesura per a evitar el *treaty-shopping* perquè no s'apliqui a situacions no previstes en el mateix CDI i per a evitar que la tributació en la font es vegi minvada.

Els **comentaris al model de CDI de l'OCDE** recullen una sèrie de mesures d'aquest tipus, entre les quals destaquen les següents:

- **Clàusula d'exclusió de les societats controlades per no residents: que comporta**, amb caràcter general, l'exclusió de l'aplicació del conveni si l'entitat receptora de la renda està participada en més d'un percentatge concret (que sol ser del 50%) per no residents.
- **Clàusula del benefici efectiu:** segons la qual, els avantatges derivats de l'aplicació del CDI només poden ser aplicables si el beneficiari efectiu (*beneficial owner*) o beneficiari últim està legitimat pel CDI mateix per a l'obtenció. Es pren en consideració aquesta clàusula respecte dels dividends, interessos i cànons.
- **Clàusula d'exclusió de les societats instrumentals o de trànsit:** de conformitat amb la qual, el CDI només s'aplica si la societat perceptora de la renda està participada o controlada per no residents i més del 50% de la renda es destina a efectuar pagaments a socis no residents en concepte de dividends, interessos, cànons o altres conceptes que siguin despesa deducible per a la societat.

Una altra pràctica relacionada amb el *treaty-shopping* és el **rule-shopping**, mitjançant el qual s'aconsegueix l'aplicació d'un precepte concret del CDI diferent del que generalment correspondria (i que representa un gravamen superior per a l'Estat de la font).

Exemple

El Sr. Pérez, resident a l'Estat A, és titular d'un bé immoble situat a l'Estat B. Entre tots dos Estats hi ha un CDI. El Sr. Pérez decideix crear la societat C a l'Estat B, de manera que passa a ser la titular del bé immoble.

D'acord amb les disposicions del CDI, abans de la constitució de la societat, la renda derivada de l'immoble es pot gravar il·limitadament a l'Estat B, a més de l'Estat A de residència.

No obstant això, una vegada constituïda la societat, si l'immoble es lloga, les rendes es perceben a l'Estat B i quan es transmeten a l'Estat A (on és resident el Sr. Pérez, que controla la societat) en forma de dividends, s'apliquen les limitacions en la seva tributació a l'Estat de la font previstes en el CDI. El mateix ocorre si la societat paga interessos en concepte de préstec al Sr. Pérez.

4. La transparència fiscal internacional

4.1. Delimitació de la transparència fiscal internacional

El règim de transparència fiscal internacional —*Controlled foreign company (CFC) rules*— tracta d'evitar els efectes que es produeixen quan subjectes residents en territori espanyol col·loquen els capitals en societats residents (que són instrumentals) en territoris de tributació baixa, per motius fonamentalment fiscals, amb l'objecte d'evitar la integració a les bases imposables de les rendes generades per aquests capitals, ja que tributa la societat, fins que la societat distribueix dividendes al soci resident o aquest transmet la seva participació (amb això s'aconsegueix ajornar el pagament).

Les controlled foreign companies

És el que succeeix amb les societats estrangeres controlades, que tenen personalitat jurídica independent de la dels seus socis i estan situades en un Estat diferent del de residència dels seus socis. Quan no distribueixen els beneficis obtinguts s'exclou el gravamen dels socis i, si l'Estat de la societat té una pressió fiscal inferior, s'eludeix legalment l'impost o s'ajorna (fins al repartiment dels dividendes).

Es tracta d'un règim especial de l'IS (art. 100 LIS) i d'un règim d'imputació de rendes en l'IRPF (art. 91 LIRPF). Tots dos preceptes són extensos i complexos.

La reforma d'aquest règim

La LIS del 2015 i l'art. 91 LIRPF, modificat per la Llei 26/2014, de 27 de novembre, preveuen l'expansió d'aquest règim i incorporen més béns susceptibles de generar rendes passives.

Consisteixen en la integració com a rendiments per als subjectes passius de l'IS i de l'IRPF de determinades rendes passives (dividendes, interessos i cànons) i positives obtingudes per entitats no residents, amb independència que s'hagi procedit o no a la distribució de beneficis, sempre que es compleixin dos requisits essencials, que a grans trets són:

- Que l'entitat de què es tracti estigui sotmesa, en virtut de la seva residència, a un règim tributari favorable en comparació de l'espanyol.
- I que el resident al qual s'imputin les rendes tingui una posició de control sobre aquesta entitat no resident.

Finalitat del règim de transparència fiscal internacional

Imputació de rendes

En aquest sentit, es diu que som davant un règim el contingut bàsic del qual és imputar, com si s'haguessin ja distribuït, les rendes obtingudes per l'entitat no resident a la seva entitat matriu espanyola.

Amb la regulació d'aquestes situacions es pretén posar fre a una de les conseqüències indesitjables de la globalització de l'economia, que permet perfectament col·locar capitals en societats residents en territoris de tributació baixa amb la finalitat d'obtenir beneficis en la seva tributació, bé per la via de la submissió a un sistema fiscal menys desenvolupat, bé mitjançant el simple ajornament del tribut. La qual cosa, en tot cas, comportaria que la Hisenda pública espanyola es pogués quedar sense percebre cap impost, almenys mentre no es produeixi la distribució del benefici.

En definitiva, es tracta de **combatre l'elusió** de la tributació que correspondria a un subjecte que interposa una societat entre ell i les rendes que, d'una altra manera, percebria aquest subjecte directament.

En el cas de la transparència fiscal internacional, la tècnica de la transparència es limita a rendes procedents d'activitats o fonts de renda determinades i que obtenen entitats situades en territoris de tributació baixa.

Mesures similars en el nostre entorn

La majoria dels ordenaments jurídics del nostre entorn inclouen tècniques tributàries amb efectes semblants a la transparència fiscal per a combatre les pèrdues recaptatòries que produeixen les *controlled foreign corporation* situades en paradisos fiscals o en territoris de tributació baixa.

4.2. El règim aplicable

Concretament, les entitats queden sotmeses al règim de transparència fiscal internacional si compleixen els **requisits** següents:

1) Evidentment, s'ha de tractar d'entitats no residents al territori espanyol, i a més, situades en territoris en els quals paguin, en concepte d'un impost anàleg a l'IS espanyol, menys del 75% del que correspondria pagar per alguna de les rendes percebudes, si aquestes tributessin a Espanya.

2) Han d'estar controlades per contribuents residents a Espanya: participació igual o superior al 50% al capital, els fons propis, els resultats o els drets de vot de l'entitat no resident en territori espanyol, en la data del tancament de l'exercici social d'aquesta última.

Criteris determinants del control

Els criteris que determinen el control estan recollits en la lletra a) de l'art. 100 LIS, són molt més amplis que una participació majoritària en el capital social de l'entitat no resident i remetien als vincles recollits en l'art. 18 LIS.

El règim de la transparència fiscal internacional consisteix bàsicament que els **resultats** (els beneficis, no les pèrdues) **de l'entitat no resident s'imputin al contribuent resident a Espanya** que en tingui el control, en proporció a la seva participació en els resultats de l'entitat transparent i, si no, d'acord amb la seva participació en el capital social, els fons propis o els drets de vot, de manera que computi en tot cas tant la seva participació directa com indirecta. Aquesta imputació té el límit que mai no s'haurà d'imputar una quantitat superior a la renda total de l'entitat no resident. L'import d'aquestes rendes

s'ha de calcular d'acord amb les normes de l'IS (art. 100.9 LIS) i una mateixa renda positiva només pot ser objecte d'imputació per una sola vegada (art. 100.10 LIS).

S'estableix la imputació obligatòria de **tota la renda positiva** (entesa com la base imposable que resulti d'aplicar els criteris i principis de la LIS) obtinguda a l'estranger per entitats no residents que no disposin de l'organització corresponent de mitjans personals i materials, i se n'exclouen només dos supòsits:

- Que aquests mitjans concorrin en seu d'una altra entitat no resident pertanyent al mateix grup.
- Que la seva constitució i operativa respongui a motius econòmics vàlids.

En els casos en els quals no escaigui la imputació global de la renda de la no resident, escau la imputació de les rendes positives derivades de les següents fonts⁹:

⁽⁹⁾Article 100.3 LIS.

- Titularitat de béns immobles rústics o urbans (o drets reals que recaiguin sobre tals béns) no afectes a activitats econòmiques ni cedits en ús a entitats no residents (pertanyents al mateix grup de societats de la titular) que no estiguin afectes a activitats econòmiques.
- Participació en fons propis d'entitats i cessió a tercers de capitals propis, llevat d'alguna excepció.
- Les operacions de capitalització i assegurança que tinguin com a beneficiària la mateixa entitat.
- La propietat industrial i intel·lectual, assistència tècnica, béns mobles o drets d'imatge i arrendament o subarrendament de negocis o mines quan no resulti d'aplicació el seu propi règim especial.
- Les transmissions de béns immobles, participacions o cessions de capital, operacions de capitalització i assegurança i de la propietat industrial i intel·lectual, assistència tècnica, béns mobles o drets d'imatge.
- Els instruments financers derivats, tret que es destinin a la cobertura específica de riscos en el desenvolupament d'activitats econòmiques.
- Rendes derivades d'activitats creditícies, financeres, asseguradores i de prestació de serveis realitzades, directament o indirectament, amb persones o entitats residents en territori espanyol i vinculades, quan determinin despeses fiscalment deduïbles en tals entitats.

No-escaiença de la imputació

No esca la imputació d'aquestes rendes quan es corresponguin amb despeses fiscalment no deduïbles de les entitats residents a Espanya (apartats 4 a 6 de l'art. 100 LIS).

Així mateix, tampoc s'imputen aquestes rendes quan la suma dels seus imports sigui inferior al 15% de la renda total obtinguda per l'entitat no resident, excepte les rendes derivades d'activitats creditícies, financeres, asseguradores i de prestació de serveis, que s'imputen íntegrament.

Finalment, si es compleixen certs requisits, també es preveu la no-imputació de les rendes derivades de la participació en fons propis de qualsevol tipus d'entitat i cessió a tercers de capitals propis i de les rendes, així com de les transmissions de béns immobles, participacions o cessions de capital, operacions de capitalització i assegurança i de la propietat industrial i intel·lectual, assistència tècnica, béns mobles o drets d'imatge.

D'altra banda, com que s'imputen als partícpis residents d'aquestes entitats no residents aquestes rendes, no s'integren a la base imposable dels contribuents per impostos espanyols els dividendes o participacions en beneficis en la part que correspongui a la renda positiva que ja s'hi hagi inclòs (article 10 de l'art. 100 LIS).

El **període impositiu** al qual imputar-se les rendes serà aquell en què hagi conclòs l'exercici social de l'entitat no resident –que no pot tenir una durada superior als dotze mesos¹⁰. Fins al 2014 es permetia al contribuent optar entre aquest període impositiu o bé aquell en què s'aproessin els comptes, sempre que no haguessin transcorregut més de sis mesos de la seva conclusió.

⁽¹⁰⁾Article 100.8 LIS

Una vegada imputades les rendes, segons l'art. 100.11 LIS, els partícpis poden **deduir de la quota íntegra** o de la quota líquida (segons l'art. 91.10 LIRPF) els impostos o gravàmens de naturalesa idèntica o anàloga a l'IS, satisfets efectivament, en la part que correspongui a la renda positiva inclosa en la base imposable, i també l'impost o gravamen satisfet efectivament a l'estranger per raó de la distribució dels dividendes o participacions en beneficis, ja sigui d'acord amb un conveni per a evitar la doble imposició o d'acord amb la legislació interna del país o territori de què es tracti, en la part que correspongui a la renda positiva inclosa amb anterioritat a la base imposable. Aquestes deduccions no poden excedir la quota íntegra que a Espanya correspongui pagar per la renda positiva inclosa en la base imposable.

Paradisos fiscals

En cap cas no es dedueixen els impostos satisfets en països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals.

Exemple

La societat *A*, resident en territori espanyol i subjecta a l'IS, té una participació del 50% en el capital de la societat *B*, entitat resident a Suïssa. Les rendes obtingudes per l'empresa *B* han estat les procedents d'uns bons al portador, un arrendament d'un immoble i uns dividendes. Els impostos satisfets per la societat *B* a Suïssa en concepte d'un impost de naturalesa anàloga a l'IS han ascendit a 70.000 euros.

La societat *B* reuneix totes les característiques necessàries per a quedar sotmesa al règim de transparència fiscal internacional, ja que la societat *A* té per si sola una participació del 50% en el seu capital.

Totes les rendes obtingudes per l'empresa *B* són imputables a l'empresa *A* (art. 100.2, apartats a) i b), LIS) per la meitat del seu import, d'acord amb la seva participació en el capital de l'empresa *B*. Finalment, l'impost suís deduïble de la quota íntegra seria de 35.700 euros.

Quant a les **obligacions formals** que incumbeixen als partícips residents que hagin procedit a imputar a la seva base imposable aquestes rendes, juntament amb la declaració per l'impost sobre la renda que els correspongui (IRPF o IS), hauran d'incloure les dades següents de l'entitat transparent: nom o raó social i lloc del domicili social; relació d'administradors i lloc del seu domicili social, balanç, compte de pèrdues i guanys i la memòria, import de la renda positiva que hagi de ser inclosa a la base imposable, i la justificació dels impostos satisfets respecte de la renda positiva que s'hagi d'incloure a la base imposable¹¹.

⁽¹¹⁾Art. 100.13 LIS.

Finalment, cal destacar que aquest règim pot arribar a presentar obstacles incompatibles amb la llibertat d'establiment que preveu l'art. 43 del Tractat de funcionament de la UE, tal com ve interpretant el TJUE (Sentència *Cadbury Schweppes*, de 9 de desembre, C-196/04) l'abast d'aquesta llibertat en relació amb les regulacions de la imposició directa dels Estats Membres de la Unió Europea. Per aquest motiu, la transparència fiscal internacional **no s'aplica** en el cas que l'entitat no resident sigui, al seu torn, **resident en un Estat membre de la Unió Europea**, tret que resideixi en un territori qualificat com a paradís fiscal, sempre que s'acrediti que la seva constitució i operativa responen a motius econòmics vàlids i que realitzen activitats econòmiques o bé que es tracti d'una institució d'inversió col·lectiva regulada per la normativa de la UE¹².

⁽¹²⁾Article 100.16 LIS.

5. Els paradisos fiscals

5.1. Concepte i caràcters

Un dels problemes tributaris lligats a la globalització és la proliferació d'operacions comercials amb persones residents en territoris qualificats com a paradisos fiscals (*tax heaven* o refugi fiscal) o per part d'aquestes persones. El problema té una incidència especial amb relació a l'evasió fiscal, i també al blanqueig de capitals, al qual, en nombroses ocasions, sol anar lligat.

Com es veurà a continuació, hi ha una sèrie de mesures tributàries encaminades a la lluita contra aquest tipus d'evasió fiscal, que els països desenvolupats han incorporat en els ordenaments.

L'existència dels **paradisos fiscals** tributaris és motivada per raons històriques, de competència fiscal o fins i tot per raons merament territorials. El règim fiscal de tots aquests països o territoris és caracteritzat per un tractament fiscal favorable –o per una tributació nul·la– per a operacions determinades, i atrau així el capital estranger. Aquesta situació ha motivat, al seu torn, que els països industrialitzats desenvolupin legislacions antiparadisos fiscals.

Les principals **característiques** d'un paradís fiscal són les següents:

- Una fiscalitat directa baixa o nul·la, que es pot materialitzar de diferents maneres: inexistència de gravamen sobre la renda, incentius fiscals especials per a les empreses estrangeres que s'estableixin al seu territori o sistemes de tributació territorial que exoneren de gravamen totes les rendes de font estrangera.
- L'existència d'una legislació mercantil i financera bastant flexible.
- Protecció del secret bancari i comercial.
- Absència de controls de canvis.
- Xarxa de convenis de doble imposició escassa o inexistent.

Lectura recomanada

A. Maldonado García-Verdugo (2002). "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales". *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm. 2).

Els paradisos fiscals són utilitzats no sols per les persones jurídiques (que és el supòsit més freqüent ja que, a més, gaudeixen d'una gran flexibilitat per a l'estructuració, la planificació i el desenvolupament de les seves activitats econòmiques), sinó també per les persones físiques. En el cas d'aquestes últimes, l'objectiu que persegueixen és obtenir una imposició nul·la o escassa en matèria de renda, successions i patrimoni o bé, per mitjà del principi de territorialitat, limitar la subjecció de les seves rendes a les obtingudes als paradisos fiscals que, generalment, són marginals o inexistents. Quan es tracta de persones jurídiques, les finalitats que persegueixen són l'exoneració de les seves rendes, l'ajornament impositiu, la requalificació de rendes i la disminució de les bases imposables de les entitats residents.

El perfil de les persones físiques

El perfil de les persones físiques que utilitzen els paradisos fiscals és el de subjectes amb nivells de renda i patrimoni molt elevats, com és el cas dels esportistes d'elit, artistes internacionals, accionistes de grans empreses...

El benefici que busquen les persones jurídiques

Com s'acaba d'assenyalar, les diferents finalitats que persegueixen les persones jurídiques quan utilitzen un paradís fiscal són, bàsicament, les següents:

Exoneració de rendes, mitjançant estructures societàries opaques que permeten traslladar rendes d'Estats amb una tributació alta a Estats o territoris de tributació baixa, de manera que les seves rendes no hi queden sotmeses al seu Estat de residència.

Ajornament impositiu, ja que les rendes no queden subjectes a tributació fins que no són objecte de distribució als subjectes passius residents en països de tributació alta.

Requalificació de rendes a fi de beneficiar-se de tipus de gravamen inferiors, exempcions o de l'aplicació d'algun coeficient reductor.

Erosió de bases imposables a partir de la utilització d'estructures opaques per part d'entitats residents en països amb una tributació elevada, a partir de la deducció d'interessos, cànon o serveis satisfets a altres entitats vinculades residents en territoris qualificats com a paradisos fiscals.

Ara bé, tant els organismes i institucions internacionals com els ordenaments interns dels Estats reaccionen davant aquesta situació adoptant una sèrie de mesures antiparadís fiscal, cada vegada més nombroses. Per la qual cosa, cada vegada, resulta menys atractiu per a les empreses utilitzar paradisos fiscals.

En aquest context, l'OCDE dóna a conèixer periòdicament una llista de paradisos fiscals als quals dóna un ultimàtum perquè reformin els seus sistemes fiscals, sota el risc d'aplicar-los sancions si no ho compleixen. L'OCDE acusa els paradisos fiscals de practicar una **competència fiscal perjudicial**, en atreure particulars i societats amb l'objectiu d'evadir impostos al seu propi país.

Paradisos fiscals i jurisdiccions no cooperatives

Per a l'OCDE un paradís fiscal és un territori on hi ha una tributació baixa juntament amb una falta de transparència o d'intercanvi d'informació.

A més, considera que les jurisdiccions no cooperatives són territoris on, malgrat no tenir una tributació baixa, no hi ha transparència o intercanvi d'informació.

Aquest organisme internacional dona l'oportunitat als països o territoris denunciats de decidir "si volen o no treballar amb l'OCDE per eliminar les pràctiques nocives dels seus règims fiscals", i els concedeix un termini determinat per a reformar els seus sistemes fiscals. Entre les mesures defensives que es preveuen s'inclouen les retencions de les ajudes econòmiques a aquests països o territoris. A més, ha aprovat un model d'acord sobre intercanvi d'informació en matèria fiscal (*tax information exchange agreement*).

Llistes negra, grisa i blanca

En aquest sentit, l'OCDE elabora una llista negra (Estats o territoris que no s'han compromès mai a respectar les normes internacionals en matèria fiscal), en la qual, actualment, no figura cap Estat; una altra de grisa (els que s'han compromès a respectar les regles de l'OCDE però encara no les han aplicat), i, finalment, una de blanca (jurisdiccions que s'ajusten als estàndards internacionals d'intercanvi d'informació).

5.2. Noció i llista de paradisos fiscals per a Espanya

Amb relació a les mesures tributàries espanyoles antiparadisos fiscals, s'ha d'assenyalar que també Espanya ha anat recollint en la legislació interna una sèrie de mesures enfront d'aquests paradisos fiscals. Entre aquestes destaca l'aprovació de l'RD 1080/1991, de 5 de juliol, en el qual s'inclou una **enumeració** dels països o territoris que són considerats paradisos fiscals. Constitueix una llista negra que conté, en general, territoris de tributació nul·la o baixa o que no intercanvien informació.

Llista tancada

Es tracta d'una llista tancada que, d'una banda, proporciona un nivell elevat de seguretat jurídica; però que, de l'altra, presenta una rigidesa excessiva.

Llista de paradisos fiscals

1. Principat d'Andorra ⁽¹⁰⁾	17. República de Dominica	33. Illes Turcs i Caicos
2. Antilles Neerlandeses ⁽⁴⁾⁽¹¹⁾	18. Granada	34. República de Vanuatu
3. Aruba ⁽⁵⁾	19. Fiji	35. Illes Verges Britàniques
4. Emirat de l'Estat de Bahrain	20. Illes de Guernesey i de Jersey (Illes del Canal)	36. Illes Verges dels Estats Units d'Amèrica
5. Sultanat de Brunei	21. Jamaica ⁽⁶⁾⁽⁷⁾	37. Regne Haiximita de Jordània
6. República de Xipre ⁽¹⁸⁾	22. República de Malta ⁽³⁾	38. República Libanesa
7. Unió dels Emirats Àrabs ⁽²⁾	23. Illes Malvines	39. República de Libèria
8. Gibraltar	24. Illa de Man	40. Principat de Liechtenstein
9. Hong Kong ⁽¹⁷⁾	25. Illes Mariannes	41. Gran Ducat de Luxemburg, pel que fa a les rendes percebudes per les societats a què es refereix el paràgraf 1 del Protocol annex al Conveni, per a evitar la doble imposició, de 3 de juny de 1986 ⁽⁸⁾

Llista de paradisos fiscals		
10. Anguilla	26. Maurici	42. Macau
11. Antigua i Barbuda	27. Montserrat	43. Principat de Mònaco
12. Les Bahames ⁽¹⁵⁾	28. República de Nauru	44. Sultanat d'Oman ⁽¹⁹⁾
13. Barbados ⁽¹⁶⁾	29. Illes Salomó	45. República de Panamà ⁽¹³⁾
14. Les Bermudes	30. Saint Vincent i les Grenadines	46. República de San Marino ⁽¹²⁾
15. Illes Caiman	31. Saint Lucia	47. República de Seychelles
16. Illes Cook	32. República de Trinitat i Tobago ⁽⁹⁾	48. República de Singapur ⁽¹⁴⁾

Font: document *Tributación de no residentes*. Web de l'AEAT.

(1) Tindran la consideració de paradís fiscal els països o territoris que es determinin reglamentàriament. Mentre no es determinin, tindran aquesta consideració els països o territoris previstos en l'article 1 del Reial decret 1080/1991, de 5 de juliol, pel qual es determinen els països o territoris a què es refereixen els articles 2, apartat 3, número 4, de la Llei 17/1991, de 27 de maig, de mesures fiscals urgents, i 62 de la Llei 31/1990, de 27 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1991 (disposició transitòria segona Llei 36/2006).

Des del 2 de febrer del 2003, data d'entrada en vigor del Reial decret 116/2003, de 31 de gener, es va incorporar al Reial decret 1080/1991 una disposició segons la qual deixaran de tenir la consideració de paradís fiscal aquells països o territoris que signin amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació o un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària en el qual expressament s'estableixi que deixen de tenir aquesta consideració, des del moment en què aquests convenis o acords s'apliquin.

Els països o territoris als quals es refereix el paràgraf anterior tornaran a tenir la consideració de paradís fiscal a partir del moment en què tals convenis o acords deixin d'aplicar-se.

Sobre la base dels paràgrafs anteriors han sortit de la llista original els territoris següents: Principat d'Andorra, Antilles Holandeses, Aruba, República de Xipre, Unió dels Emirats Àrabs, Hong Kong, les Bahames, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinitat i Tobago, Gran Ducat de Luxemburg, Sultanat d'Oman, República de Panamà, República de San Marino i República de Singapur.

En conseqüència, la llista vigent de territoris, amb les modificacions derivades i que es derivin del que estableix el Reial decret 116/2003, continuarà essent aplicable mentre no s'aprovi una nova relació.

A partir de l'1 de gener del 2015 la relació de països i territoris que tenen la consideració de paradisos fiscals es podrà actualitzar atenent als criteris següents:

a) L'existència amb aquest país o territori d'un conveni per a evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació, un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o el Conveni d'assistència administrativa mútua en matèria fiscal de l'OCDE i del Consell d'Europa esmenat pel Protocol 2010, que resulti aplicable.

b) Que no existeixi un efectiu intercanvi d'informació tributària.

c) Els resultats de les avaluacions inter partes realitzades pel Fòrum Global de Transparència i Intercanvi d'Informació amb Finalitats Fiscals.

En conseqüència, a partir de l'entrada en vigor d'aquesta modificació l'actualització de la llista no tindrà caràcter automàtic sinó que haurà de realitzar-se de manera expressa i, a aquests efectes, es tindran en compte els criteris anteriorment esmentats.

(Disposició addicional primera Llei 36/2006, de 29 de novembre del 2006, de mesures per a la prevenció del frau fiscal).

Actualment es troben en diferents fases de tramitació acords d'intercanvi d'informació amb les Bermudes, Guernesey, les Illes Caiman, les Illes Cook, l'Illa de Man, Jersey, Macau, Mònaco, Saint Vincent i les Grenadines i Saint Lucia.

(2) El Conveni entre Espanya i la Unió dels Emirats Àrabs per a evitar la doble imposició entra en vigor el 2/04/2007 (vegeu annex I).

(3) El Conveni entre Espanya i Malta per a evitar la doble imposició entra en vigor el 12/09/2006 (vegeu annex I).

(4) Des del 27-01-2010 (data d'entrada en vigor de l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària –BOE 24-11-2009–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(5) Des del 27-01-2010 (data d'entrada en vigor de l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària –BOE 23-11-2009–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(6) El Conveni entre Espanya i Jamaica per a evitar la doble imposició entra en vigor el 16-5-2009 (vegeu annex I).

(7) Les societats esmentades en el paràgraf A de l'apartat V del Protocol del Conveni estan excloses d'aquest i dels efectes de l'aplicació de la disposició addicional primera de la Llei 36/2006 de mesures per a la prevenció del frau fiscal.

(8) Des del 16-07-2010 (data d'entrada en vigor del Protocol de modificació del Conveni –BOE 31-05-2010–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(9) El Conveni entre Espanya i Trinitat i Tobago per a evitar la doble imposició entra en vigor el 28-12-2009 (vegeu annex I).

(10) Des del 10-02-2011 (data d'entrada en vigor de l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària –BOE 23-11-2010–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(11) Des del 10 d'octubre del 2010 (data de dissolució de les Antilles Neerlandeses) Curaçao i Sint Maarten es van convertir en Estats autònoms del Regne dels Països Baixos. Les illes restants (Bonaire, Sint Eustatius i Saba) han passat a formar part dels Països Baixos. A Sint Maarten i Curaçao els és aplicable l'Acord sobre intercanvi d'informació signat amb les Antilles Holandeses, mentre que a les altres tres illes els és aplicable el CDI amb els Països Baixos.

(12) Des del 02-08-2011 (data d'entrada en vigor de l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària –BOE 06-06-2011–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(13) El Conveni entre Espanya i Panamà per a evitar la doble imposició entra en vigor el 25-07-2011 (vegeu annex I).

(14) Des de l'01-01-2013 (data d'aplicació del Conveni –BOE 11-01-2012–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(15) Des del 17-08-2011 (data d'entrada en vigor de l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària –BOE 15-07-2011–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(16) Des del 14-10-2011 (data d'entrada en vigor del Conveni per a evitar la doble imposició entre Espanya i Barbados –BOE 14-09-2011–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(17) Des de l'01-04-2013 (data d'aplicació del Conveni –BOE 14-04-2012–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(18) Des del 28-05-2014 (data d'aplicació del Conveni –BOE 26-05-2014–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

(19) Des del 19-09-2015 (data d'entrada en vigor del Conveni –BOE 08-09-2015–) deixa de tenir la consideració de paradís fiscal.

Si bé, en cas que signin amb Espanya un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació, deixen de tenir aquesta consideració (art. 2 de l'esmentat RD 1080/1991).

Exemple

El Govern de Saint Vincent i les Grenadines acudeix a un assessor fiscal per conèixer els efectes de signar un acord d'intercanvi d'informació tributària amb Espanya.

Saint Vincent i les Grenadines, en ser inclosa en la llista de l'art. 1 de l'RD 1080/1991, té la consideració de paradís fiscal per a Espanya. Ara bé, en cas que subscriu un conveni d'aquest tipus amb Espanya, deixaria de tenir la consideració de paradís fiscal per a les autoritats fiscals espanyoles.

Actualment, són diverses les jurisdiccions que ja no tenen la consideració de paradís fiscal per a les autoritats espanyoles gràcies a la signatura d'algun d'aquests instruments (és el cas d'Andorra, la Unió dels Emirats Àrabs, Jamaica o les Antilles Holandeses, entre d'altres).

Article 25 del Conveni hispanoaustralià

A tall d'exemple, a continuació es transcriu l'art. 25 del Conveni hispanoaustralià per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i protocol, signat el 24 de març de 1992, relatiu a l'intercanvi d'informació:

“1) Les autoritats competents dels Estats contractants han d'intercanviar les informacions necessàries per a aplicar aquest Conveni o la legislació interna dels Estats contractants relativa als impostos compresos en el Conveni en la mesura que la imposició exigida no sigui contrària al Conveni. L'intercanvi d'informació no és limitat per l'art. 1. Les informacions rebudes per l'autoritat competent d'un Estat contractant han de ser mantingudes en secret de la mateixa manera que les informacions obtingudes sobre la base de la legislació interna d'aquest Estat i només es comuniquen a les persones o autoritats (inclosos els tribunals i òrgans administratius) encarregats de la gestió o recaptació dels impostos compresos en el Conveni, dels procediments declaratius o executius relatius a aquest impostos o de la resolució dels recursos relatius a aquests, i han de ser utilitzades solament per a aquestes finalitats.

2) En cap cas les disposicions de l'apartat 1 no es poden interpretar en el sentit d'obligar l'autoritat competent d'un Estat contractant al següent:

- a) Adoptar mesures administratives contràries a la seva legislació o pràctica administrativa o les de l'altre Estat contractant.
- b) Subministrar informació que no es pugui obtenir sobre la base de la seva legislació o en l'exercici de la seva pràctica administrativa normal o de les de l'altre Estat contractant.
- c) Subministrar informacions que revelin un secret comercial, industrial o professional o un procediment comercial, o informacions la comunicació de les quals sigui contrària a l'ordre públic.”

Juntament amb el concepte de *paradís fiscal*, cal tenir en compte la categoria de territoris de tributació nul·la o l'intercanvi efectiu d'informació, conceptes diferents però encaminats a una mateixa finalitat: la lluita contra el frau fiscal internacional. Aquestes figures han estat introduïdes per la disposició addicional primera de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de mesures per a la prevenció del frau fiscal, modificada per la Llei 26/2014, de 27 de novembre. Són, per tant, tres les categories creades pel legislador espanyol per a contrarestar la utilització de jurisdiccions opaques o de baixa de tributació, ja que als tradicionals paradisos fiscals s'han afegit aquestes dues.

Segons aquesta disposició, tenen la consideració de **paradís fiscal** els països o territoris que es determinin reglamentàriament. Ara bé, la relació d'aquests països o territoris així qualificats, pot **actualitzar-se** d'acord amb els criteris següents:

- Deixaran de ser considerats com a paradís fiscal quan signin amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació tributària, un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o el Conveni d'assistència administrativa mútua en matèria fiscal de l'OCDE i del Consell d'Europa esmenat pel Protocol 2010, que resulti aplicable, des del moment en què aquests convenis o acords s'apliquin. Però, a partir del moment en què tals convenis o acords deixin d'aplicar-se, aquests països o territoris tornaran a ser considerats com a paradisos fiscals.
- Que no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària.
- Els resultats de les avaluacions inter parells realitzades pel Fòrum Global de Transparència i Intercanvi d'Informació amb Finalitats Fiscals.

A aquests efectes, s'habilita el Govern per actualitzar la relació de països i territoris qualificats com a paradisos fiscals.

D'altra banda, es considera que hi ha una **tributació nul·la** quan al país o territori de què es tracti no s'apliqui un impost idèntic o anàleg a l'IRPE, a l'IS o a l'IRNR, segons correspongui. Pel que fa a això, s'entén per *impost idèntic* o *anàleg* els tributs que tinguin com a finalitat la imposició de la renda, si més no parcialment, amb independència que el seu objecte el constitueixi la mateixa renda, els ingressos o qualsevol altre element indiciari d'aquesta.

Així mateix, en el cas de l'IRPE, també tenen aquesta consideració les cotitzacions a la Seguretat Social en les condicions que es determinin reglamentàriament. A més, es considera que s'aplica un impost idèntic o anàleg quan el país o territori de què es tracti tingui subscript amb Espanya un conveni per a evitar la doble imposició internacional que sigui aplicable, amb les especialitats que prevegi.

Finalment, hi ha un **intercanvi efectiu d'informació** tributària amb els països o territoris als quals resulti aplicable: un conveni per a evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació, sempre que en aquest conveni no s'estableixi expressament que el nivell d'intercanvi d'informació tributària és insuficient a l'efecte d'aquesta disposició; o bé un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària; o el Conveni d'assistència administrativa mútua en matèria fiscal de l'OCDE i del Consell d'Europa esmenat pel Protocol 2010. No obstant això, reglamentàriament es poden fixar els supòsits en els quals, per raó de les limitacions de l'intercanvi d'informació, no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació tributària.

Països UE i Espai Econòmic Europeu amb intercanvi efectiu d'informació tributària

Països UE	Altres països EEE amb intercanvi efectiu d'informació tributària(4)
Alemanya	Islàndia
Àustria	Noruega
Bèlgica	
Bulgària ⁽²⁾	
Croàcia ⁽³⁾	
Dinamarca	
Eslovàquia ⁽¹⁾	
Eslovènia ⁽¹⁾	
Espanya	
Estònia ⁽¹⁾	
Finlàndia	
França	

Font: document *Tributación de no residentes*. Web de l'AEAT.

Càlcul de l'impost

Fixeu-vos que no s'exigeix que l'impost idèntic o anàleg s'hagi de calcular d'acord amb tots els elements del tribut corresponent de la mateixa manera que a Espanya.

A més, no hi ha una llista tancada per a les jurisdiccions de tributació nul·la.

Països UE	Altres països EEE amb intercanvi efectiu d'informació tributària(4)
Grècia	
Hongria ⁽¹⁾	
Irlanda	
Itàlia	
Letònia ⁽¹⁾	
Lituània ⁽¹⁾	
Luxemburg	
Malta ⁽¹⁾	
Països Baixos	
Polònia ⁽¹⁾	
Portugal	
Regne Unit	
Romania ⁽²⁾	
Suècia	
Txeca, República ⁽¹⁾	
Xipre ⁽¹⁾	

(1) Estats membres de la Unió Europea a partir de l'1 de maig del 2004.

(2) Estats membres de la Unió Europea a partir de l'1 de gener del 2007.

(3) Estat membre de la Unió Europea a partir de l'1 de juliol del 2013.

(4) L'EEE està integrat pels membres de la Unió Europea més Islàndia, Noruega i Liechtenstein. Existeix intercanvi efectiu d'informació tributària amb aquells països o territoris que no tinguin la consideració de paradisos fiscals, als quals resulti aplicable:

- Un conveni per a evitar la doble imposició internacional amb clàusula d'intercanvi d'informació, sempre que en aquest conveni no s'estableixi expressament que el nivell d'intercanvi d'informació tributària és insuficient a l'efecte d'aquesta disposició.
- Un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària.
- El Conveni d'assistència administrativa mútua en matèria fiscal de l'OCDE i del Consell d'Europa esmenat pel Protocol 2010.

Liechtenstein té la consideració de paradís fiscal i, a més, Espanya no té signat conveni per a evitar la doble imposició internacional ni acord d'intercanvi d'informació amb Liechtenstein, ni és Estat part del Conveni d'assistència administrativa mútua, per la qual cosa aquest país encara que és integrat de l'EEE queda exclòs de la llista.

Font: document *Tributació de no residents*. Web de l'AEAT.

Així doncs, tots aquests criteris posen de manifest la importància que actualment tenen els mecanismes de transparència i intercanvi d'informació tributària per tal d'excloure (o tornar a incloure) determinades jurisdiccions a la llista negra de paradisos fiscals que encara contempla el RD 1080/1991. Igualment, hem d'assenyalar que aquests criteris responen als acords aconseguits sobre aquesta matèria dins de diverses organitzacions internacionals (OCDE)

Enllaç d'interès

Tota la informació sobre la llista negra de la UE i les seves actualitzacions està disponible a la web de la Comissió: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en.

i de la Unió Europea, per la qual cosa no constitueixen una resposta unilateral per part d'Espanya, sinó que formen part d'una acció conjunta i coordinada de diversos països en la lluita contra el frau i l'evasió fiscal a escala internacional.

Finalment, en relació amb el concepte de paradís fiscal, hem de destacar l'elaboració de la primera **llista europea de jurisdiccions no cooperatives**, acordada pels Estats membres de la UE el 5 de desembre de 2017. De moment, la llista europea no té el caràcter d'autèntica norma jurídica, però constitueix un compromís al més alt nivell polític i una declaració d'intencions molt important, ja que forma part del treball de la UE en la lluita contra el frau i l'evasió fiscal. L'objectiu general de la llista de la UE és millorar la bona governança fiscal a escala mundial i garantir que els socis internacionals de la UE respecten els mateixos estàndards que els Estats membres de la UE. Des que es va adoptar la llista de la UE s'han fet diverses modificacions, ja que es tracta d'una llista negra que és oberta. Les jurisdiccions incloses poden abandonar-la si compleixen determinats requisits i, al mateix temps, aquelles jurisdiccions que no estan incloses poden també ser incorporades si deixen de complir els estàndards de transparència i tributació que s'exigeixen.

5.3. Mesures tributàries espanyoles antiparadisos fiscals

En l'àmbit de la imposició sobre la renda, en la normativa interna espanyola, hi ha diferents normes antiparadisos per a evitar la deslocalització de rendes envers aquesta classe de jurisdiccions. A més, d'alguna mesura relacionada amb la residència, es preveuen disposicions que impedeixen beneficiar-se de certs incentius fiscals, de deduccions o exempcions per doble imposició internacional quan les rendes procedeixen de paradisos fiscals.

De l'anàlisi de la normativa reguladora de l'IRPF, IS i IRNR, es poden assenyalar les **previsions antiparadisos fiscals** següents:

1) Impost sobre la renda de les persones físiques

- La LIRPF¹³ estableix que en el cas de països o territoris qualificats com a paradís fiscal, l'Administració tributària pot exigir que es **provi la permanència** en aquest país durant cent vuitanta-tres dies l'any natural.
- Així mateix, no perden la condició de contribuents les **persones físiques de nacionalitat espanyola** que acreditin la seva nova residència fiscal en un país o territori qualificat com a paradís fiscal. Aquesta regla s'aplica en el període impositiu en què s'efectuï el canvi de residència i durant els quatre períodes impositius següents¹⁴.
- L'exempció **per rendiments del treball percebuts per treballs efectivament fets a l'estranger** no resulta aplicable quan el territori en què es duuguin a terme les feines sigui un paradís fiscal (no obstant això, sí que

⁽¹³⁾Art. 9.1.a LIRPF.

⁽¹⁴⁾Art. 8.2 LIRPF.

⁽¹⁵⁾Art. 7.p LIRPF.

s'aplica quan el país o territori corresponents hagin subscrit amb Espanya un CDI que contingui clàusula d'intercanvi d'informació¹⁵).

- Es preveuen certes limitacions¹⁶ en l'aplicació del **règim de transparència fiscal internacional**.
- No és possible deduir els impostos satisfets en països o territoris considerats paradisos fiscals en el si del règim d'imputació **de rendes per la cessió de drets d'imatge**¹⁷.
- Finalment, es preveu l'existència d'un règim d'imputació de rendes per als **socis o partícips de les institucions d'inversió col·lectiva constituïdes en països o territoris considerats paradisos fiscals**¹⁸.

(16) Art. 91 LIRPF.

(17) Art. 92.4 LIRPF.

(18) Art. 95 LIRPF.

2) Impost sobre la renda de no residents

- Quan es tracta d'un dipositari o gestor de béns o drets no afectes a un EP i pertanyents a persones o entitats residents a paradisos fiscals, les actuacions de l'Administració tributària es poden entendre directament amb el responsable.
- D'altra banda, ens trobem mesures d'**exclusió d'exempcions** quant als interessos, guanys patrimonials, deute públic i dividendes¹⁹.

(19) Art. 9.3 TRLIRNR.

L'exclusió de determinades exempcions

L'art. 14 TRLIRNR, després de recollir, en l'apartat 1r., l'exempció de les rendes procedents d'interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis, i també els guanys patrimonials derivats de béns mobles, obtinguts per residents en un altre Estat membre de la UE, sense mediació d'establiment permanent [lletra c)]; i de fer el mateix amb els rendiments derivats del deute públic, obtinguts sense mediació d'establiment permanent a Espanya [lletra d)] i les rendes derivades de valors emesos a Espanya per persones físiques o entitats no residents sense mediació d'EP [lletra e)], estableix, en l'apartat 2n., que no són aplicables aquestes exempcions als rendiments i guanys patrimonials obtinguts als països o territoris qualificats reglamentàriament com a paradisos fiscals.

Igualment, l'exempció prevista en la lletra h) de l'esmentat art. 14.1 TRLIRNR (referent als beneficis distribuïts per les societats filials residents en territori espanyol a les seves societats matrius residents en altres Estats membres de la UE) no és aplicable quan la societat matriu tingui la residència fiscal en un país o territori qualificat reglamentàriament com a paradís fiscal.

- La normativa reguladora de l'impost preveu una imposició complementària del 19% sobre les rendes obtingudes per EP que es transfereixin a l'estranger. Aquesta imposició no s'aplica quan els EP corresponen a entitats amb residència fiscal en un altre Estat membre de la UE, tret que es tracti d'un paradís fiscal; i tampoc no és exigible quan l'EP correspongui a una entitat resident en un Estat amb el qual s'hagi subscrit un CDI, a títol de reciprocitat²⁰.
- Es preveu una regla de valoració de la transmissió per a calcular la base imposable en el cas de guanys patrimonials de l'art. 13.1.i.3 TRLIRNR proce-

(20) Art. 19, apartats 2 i 3, TRLIRNR.

(21) Art. 24.4 TRLIRNR.

dents de la transmissió de drets o participacions en entitats residents en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi efectiu d'informació. En aquests casos, el valor de transmissió es determina proporcionalment al valor de mercat, en el moment de la transmissió, dels béns immobles situats en territori espanyol, o dels drets de gaudi sobre aquests béns²¹.

- A més, es preveu l'afecció al pagament de l'IRNR dels béns immobles situats a Espanya en el cas dels guanys patrimonials a què es refereix l'art. 13.1.i.3 TRLIRNR procedents de la transmissió de drets o participacions en entitats residents en països o territoris amb els quals no hi hagi un intercanvi d'informació tributària²² efectiu .
- Finalment, no resulta aplicable el règim opcional per a residents en altres Estats membres de la UE²³.

(22) Art. 25.3 TRLIRNR.

(23) Art. 46.7 TRLIRNR.

3) Impost sobre societats

- Pel que fa als **critèris de determinació de la residència**, l'Administració tributària pot presumir que una entitat radicada en algun país o territori de tributació nul·la o en un paradís fiscal té la seva residència en territori espanyol quan els seus actius principals, directament o indirectament, consisteixin en béns situats o drets que es compleixin o exercitin en territori espanyol, o quan la seva activitat principal s'hi desenvolupi, tret que aquesta entitat acrediti que la direcció i gestió efectiva té lloc en aquell país o territori, i també que la constitució i operativa de l'entitat respon a motius econòmics vàlids i raons empresarials substantives diferents de la simple gestió de valors o altres actius²⁴.
- No s'aplica el règim especial per a les **fusions i escissions** previst en la LIS. Pel que fa a això, s'estableix que s'integren a la base imposable de l'IRPF o de l'IS les rendes obtingudes en operacions en les quals intervinguin entitats domiciliades o establertes en països o territoris qualificats com a paradisos fiscals²⁵ o obtingudes en aquests països.
- Igualment, tampoc no s'aplica el **règim especial del bescanvi de valors** per a rendes obtingudes en operacions en les quals intervinguin entitats domiciliades o establertes en paradisos fiscals o obtingudes en aquests països²⁶.
- Es produeix també un tractament molt més estricte pel que fa a **la transparència fiscal internacional**²⁷, i també una no-extensió de les mesures de liberalització de la normativa de control de canvis.

(24) Art. 8.1 LIS.

(25) Art. 81.4 LIS.

(26) Art. 80.5 LIS.

(27) Art. 100, apt. 4 i 11, LIS

- El mateix ocorre en el **règim especial d'entitats de tinença de valors estranger**, en el qual se'n restringeix l'aplicació quan el perceptor de la renda resideix en un paradís fiscal²⁸.
- D'altra banda, els subjectes passius de l'IS que participin en **institucions d'inversió col·lectiva** constituïdes en paradisos fiscals²⁹ han d'integrar a les seves bases imposables la diferència entre el valor liquidatiu de la participació el dia de tancament del període impositiu i el seu valor d'adquisició, i es presumeix, excepte prova en contrari, que aquesta diferència és el 15% del valor d'adquisició.
Els beneficis distribuïts per la institució d'inversió col·lectiva tenen un doble efecte: no s'integren en la base imposable del subjecte passiu i disminueixen el valor d'adquisició de la participació. Aquests beneficis no donen dret a practicar la deducció per doble imposició. En un sentit similar es pronuncia la normativa de l'IRPF³⁰ per a les persones físiques.
- Al seu torn, hi ha una **regla especial de valoració** aplicable a les operacions dutes a terme entre entitats residents, subjectes passius de l'impost de societats, i entitats no residents a Espanya però establertes en territoris qualificats com a paradisos fiscals³¹.

(28) Art. 108.4 LIS.

(29) Art. 54 LIS.

(30) Art. 95 LIRPF.

(31) Art. 19.2 LIS.

La valoració de les operacions d'acord amb el seu valor normal de mercat

En virtut d'aquesta regla, l'Administració pot quantificar aquestes operacions d'acord amb el seu valor normal de mercat.

No hi ha una regla equivalent aplicable als subjectes passius residents subjectes a l'IRPF. No obstant això, l'art. 19.2 LIS és aplicable, per remissió de l'art. 28.1 LIRPF, als subjectes passius d'aquest últim impost per a determinar el rendiment net de les seves activitats econòmiques.

Exemple

La societat A, resident a Espanya, ven unes mercaderies a l'empresa B, amb residència fiscal a les Illes Seychelles, per un import de 200.000 euros.

Atès que les Illes Seychelles tenen la consideració de paradís fiscal per a Espanya, l'Administració tributària espanyola, en virtut del que disposa l'art. 19.2 LIS, a l'efecte de l'IS que haurà de pagar la societat A, pot quantificar l'operació pel seu valor normal de mercat si considera que els 200.000 euros no són el valor normal de mercat, cosa que ocasiona una tributació a Espanya inferior a la corresponent per l'aplicació d'aquest valor de mercat o un ajornament de l'impost.

- També s'ha de tenir present que les **despeses** de serveis corresponents a operacions fetes amb persones o entitats residents en paradisos fiscals o que es paguin mitjançant els seus residents no són deduïbles tret que el subjecte passiu provi que la despesa reportada respon a una operació o transacció realitzada efectivament³².
- S'exclou l'aplicació de l'exempció **per a evitar la doble imposició econòmica internacional** sobre dividendes i rendes de font estrangera derivades de la transmissió de valors representatius dels fons propis d'entitats no residents en territori espanyol, quan l'entitat participada sigui resident en un paradís fiscal³³ (excepte si resideix en un Estat membre de la UE i el

(32) Art. 15. g) LIS

(33) Art. 21.9 LIS.

subjecte passiu acredita que la seva constitució i operativa respon a motius econòmics vàlids i que du a terme activitats empresarials).

- Així mateix, no resulta escaient l' **exempció de determinades rendes obtingudes a l'estranger a través d'un establiment permanent** quan aquest es troba situat en un paradís fiscal, excepte que es tracti d'un Estat membre de la Unió Europea i el contribuent acrediti que la seva constitució i operativa respon a motius econòmics vàlids i que realitza activitats econòmiques³⁴.
- D'igual manera, no és aplicable la **reducció d'ingressos procedents de determinats actius intangibles** si el cessionari resideix en un país de tributació nul·la o considerat com a paradís fiscal, tret que estigui situat en un Estat membre de la Unió Europea i el contribuent acrediti que l'operativa respon a motius econòmics vàlids i que realitzi activitats econòmiques³⁵.
- Tampoc no resulta escaient l'**exempció de les entitats de capital de risc** quan es tracti d'un resident en un paradís fiscal³⁶ (tret que es donin determinades circumstàncies).
- Finalment, s'estableix l'**obligació de documentació** de les operacions amb persones o entitats vinculades residents en paradisos fiscals³⁷.

⁽³⁴⁾Art. 22.7 LIS.

⁽³⁵⁾Art. 23.3.b) LIS.

⁽³⁶⁾Art. 50, apt. 5 i 6, LIS.

⁽³⁷⁾Arts. 18.3 LIS i 37 RIS.

6. El pla d'acció BEPS i la planificació fiscal agressiva

6.1. L'OCDE

En un món cada vegada més globalitzat i unes empreses cada vegada més deslocalitzades, hi ha un aprofitament per part de les darreres per intentar reduir al màxim la tributació, fent localitzar les rendes a llocs on obtenen més beneficis, en un context en el qual, d'altra banda, els Estats miren de competir fiscalment per atreure més capitals. Tenint en compte que sovint els acords bilaterals entre Estats per intentar evitar la doble imposició s'han utilitzat precisament per deixar de tributar, això ha propiciat que calgui buscar mecanismes alternatius o complementaris per combatre aquesta situació.

Precisament, l'OCDE ha impulsat, juntament amb el G20, des de l'any 2013, el projecte BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) per lluitar contra l'erosió de bases imposables de l'impost de societats i la transferència de beneficis, atès que es tracta d'un problema mundial que demana solucions globals. El pla BEPS ha donat lloc a nombroses i importants modificacions de les regles de la fiscalitat internacional, tant pel que fa a la normativa interna com dels CDI, encaminades a eliminar la planificació fiscal mitjançant operacions o instruments fretuosos de motius econòmics vàlids diferents dels fiscals.

El projecte BEPS vol evitar, **l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis** propiciats per l'existència de llacunes o bé de mecanismes no desitjats entre els diferents sistemes fiscals nacionals dels quals poden servir-se especialment les empreses multinacionals, amb la finalitat de fer desaparèixer beneficis a efectes fiscals, o bé de traslladar beneficis cap a llocs amb una escassa o nul·la activitat real que produeixen una escassa o nul·la renda per a les societats. En definitiva, el pla BEPS pretén implementar una fiscalitat internacional basada en la **substància econòmica i en la transparència**, i reduir l'abast del desajust entre els beneficis dels grups multinacionals i la ubicació de la seva activitat real, de manera que es permet que els beneficis es gravin allà on es generin.

Motius per impulsar el pla BEPS

La preocupació per aquest tema no és nova, ja que les administracions tributàries procuren lluitar contra els casos de planificació fiscal agressiva, com a pràctica habitual entre les grans multinacionals, que generen situacions de falta de tributació o menor tributació sorgits d'un ús incorrecte o il·legítim de les oportunitats de planificació fiscal generades per models de negoci globals i la descoordinació dels sistemes fiscals nacionals.

Pel que fa a això, s'han d'indicar els motius pels quals tant l'OCDE com la UE en aquests moments paren atenció a aquest tema. D'una banda, tant la globalització de l'economia

com els nous models de negoci sorgits en l'economia digital no sempre encaixen en les regles actuals de fiscalitat internacional, fet que en alguns casos pot provocar situacions d'evasió fiscal i de planificació fiscal agressiva. De l'altra, la crisi econòmica obliga les autoritats fiscals a disposar de més ingressos per satisfer les necessitats públiques.

Finalment, no s'ha d'oblidar que l'origen de totes aquestes mesures es troba en la pressió social feta per diverses ONG i per diferents mitjans de comunicació, que van començar a destapar les estructures utilitzades per les empreses multinacionals per reduir artificialment la càrrega tributària que tenien i evitar la tributació al país on obtenien gran part dels seus beneficis.

Al novembre del 2012 els ministres de Finances del G20 van demanar un diagnòstic de la situació a l'OCDE. Donant compliment a aquesta petició, el 12 de febrer de 2013 l'OCDE va presentar el treball titulat *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* ['Com solucionar l'erosió de bases i el trasllat de beneficis']. Posteriorment, al juliol del 2013 es va publicar un pla de 15 accions (Action Pla on Base Erosion and Profit Shifting) organitzat sobre tres pilars fonamentals: la coherència de l'impost de societats a escala internacional; una realineació de la imposició i la substància econòmica, i la transparència juntament amb la seguretat jurídica i la predictibilitat. Així mateix, també contenia accions relatives a l'economia digital i al desenvolupament d'un instrument multilateral que facilités la implementació de les mesures que es poguessin acordar.

Les **fases** definides en el Projecte BEPS eren les següents:

- 1) Formular les accions que integren el pla (15 accions).
- 2) Elaborar un informe per a cada acció, fixant-ne uns terminis. Una majoria al setembre del 2014 i la resta per al setembre del 2015 (excepte en el cas dels preus de transferència, en el qual es preveia un termini superior).
- 3) Incorporació dels resultats obtinguts als ordenaments interns dels diferents països, qüestió que no sempre és senzilla tenint en compte els diferents sistemes tributaris i els interessos econòmics de cada país.

Finalment, el 5 d'octubre de 2015, en un temps rècord, es va aprovar per part de l'OCDE el paquet definitiu de mesures per dur a terme una reforma integral, coherent i coordinada de la normativa tributària internacional. Conté mesures per millorar la coherència dels estàndards impositius internacionals, reforçar-ne la focalització en la substància econòmica i garantir un entorn fiscal de més transparència. Com indica la mateixa OCDE, això implica canvis en matèria de convenis tributaris bilaterals, incloent-hi un estàndard mínim amb la finalitat de prevenir la recerca del tractat més favorable o *treaty shopping*; la revisió de les normes sobre el trasllat de beneficis, que determinen el tractament fiscal de les transaccions intragrup; l'enfocament sobre el substrat de les transaccions en lloc de la forma legal, i l'actualització del marc d'avaluació dels efectes potencialment perniciosos dels règims preferencials introduïts pels governs, fent especial èmfasi en el règim i els estàndards impositius aplicats a la propietat intel·lectual.

Per a l'efectivitat de les mesures del pla BEPS és indispensable la col·laboració dels Estats que s'hi sumin, ja que han d'adoptar canvis normatius en els seus ordenaments jurídics interns. Així doncs, no s'ha d'oblidar que les accions del pla BEPS no constitueixen una font del Dret, és a dir, no són normativa aplicable, sinó que són *soft law*, i per tant, la infracció per part d'algun Estat no presenta conseqüències legals, si bé sí que pot tenir repercussions polítiques i econòmiques. No totes les accions es troben en el mateix nivell de desenvolupament i, en alguns països, s'han produït més avanços que en uns altres.

En concret, el pla d'acció BEPS conté les **15 accions** següents:

- Acció 1. Desafiar l'economia digital per a la tributació de les empreses multinacionals.
- Acció 2. Neutralitzar els efectes dels mecanismes híbrids.
- Acció 3. Dissenyar normes de transparència fiscal internacional eficaces.
- Acció 4. Limitar l'erosió de la base imposable amb deduccions d'interessos i altres despeses financeres.
- Acció 5. Combatre les pràctiques tributàries perniciososes, tenint en compte la transparència i la substància.
- Acció 6. Impedir la utilització abusiva de convenis per evitar la doble imposició.
- Acció 7. Impedir l'elusió artificialosa de l'estatut d'establiment permanent.
- Accions 8, 9 i 10. Alinear resultats de preus de transferència i generació de valor.
- Acció 11. Avaluar i fer un seguiment de BEPS.
- Acció 12. Exigir als contribuents que revelin els mecanismes de planificació fiscal agressiva.
- Acció 13. Reexaminar la documentació sobre preus de transferència.
- Acció 14. Fer més efectius els mecanismes de resolució de controvèrsies.
- Acció 15. Desenvolupar un instrument multilateral que modifiqui els convenis bilaterals.

En relació amb les 15 accions proposades, és important assenyalar que no totes requereixen el mateix **nivell de compromís d'implantació** per part dels Estats. En aquest context, s'agrupen en tres categories diferents atenent a aquest nivell de compromís:

- **Estàndars mínims:** acció 5 (mesures fiscals perniciososes), acció 6 (abús de conveni), acció 13 (informació país per país) i acció 14 (procediments amistosos). En aquest cas, els Estats es comprometen a incorporar a les seves normatives internes les mesures incloses en aquestes accions.
- **Enfocaments comuns:** acció 2 (híbrids) i acció 4 (despeses financeres). En aquest supòsit, s'aconsella regular de manera coordinada les matèries

relatives a aquestes accions amb el propòsit de disposar de normatives internes que evitin supòsits de falta de tributació.

- **Millores pràctiques:** accions 3 (transparència fiscal internacional), 7 (establiment permanent), 8-9-10 (preus de transferència) i 12 (revelar mecanismes de planificació fiscal agressiva). En aquest cas, les millors pràctiques fan suggeriments o recomanacions que els Estats hauran de seguir.

D'altra banda, les accions 1 (economia digital), 11 (recopilació i anàlisi de dades) i 15 (instrument multilateral) no demanen un compromís o actuacions específiques per part dels Estats. En efecte, l'acció 1 és com una introducció als problemes, en bona part apareguts per l'economia digital, als quals el BEPS mira de donar solució; l'acció 11 aborda mesures per calcular l'impacte dels problemes BEPS i l'efectivitat de les solucions proposades, i, finalment, l'acció 15, consisteix en l'elaboració d'un Conveni Multilateral.

Des del punt de vista de l'objectiu perseguit per les 15 accions, es pot fer la **classificació** següent:

1) La **coherència** internacional de l'impost de societats:

- Acció 2. Neutralitzar els efectes dels mecanismes híbrids.
- Acció 3. Reforçar les regles sobre transparència fiscal internacional.
- Acció 4. Limitar la deducció dels interessos.
- Acció 5. Pràctiques fiscals perjudicials.

2) Una realineació entre la fiscalitat i l'**activitat econòmica**:

- Acció 6. Prevenir abusos del conveni.
- Acció 7. Prevenir l'elusió artificial de l'aplicabilitat del règim d'establiments permanents.
- Acció 8/9/10. Preus de transferència i intangibles.

3) **Transparència**, juntament amb seguretat jurídica i previsibilitat:

- Acció 11. Metodologies per recopilar i analitzar dades sobre el BEPS.
- Acció 12. Regles de revelació de PFA.
- Acció 13. Documentació de preus de transferència.
- Acció 14. Mecanismes de resolució de controvèrsies més eficaces.

4) **Accions horitzontals**

- Acció 1. L'economia digital.
- Acció 15. Instrument multilateral.

Contingut de les accions del pla BEPS

Acció 1: aborda els reptes que presenta l'economia digital per dur a terme les pretensions tributàries, tant de la imposició directa com de la indirecta.

Els temes que inclou són: la capacitat d'una empresa de tenir presència digital significativa en l'economia d'un altre país sense estar subjecta a imposició a causa de la falta d'un punt de connexió d'acord amb les normes internacionals actuals; l'atribució de valor creat a partir de la generació de dades comercialitzables d'ubicació rellevant mitjançant l'ús de productes i serveis digitals; la caracterització dels ingressos procedents de nous models comercials; l'aplicació de normes relatives a la font i la manera d'assegurar la recaptació efectiva de l'impost sobre el valor afegit o altres impostos indirectes relatius al subministrament transfronterer de béns i serveis digitals.

Acció 2: pretén reduir els efectes dels mecanismes híbrids mitjançant disposicions convencionals per al disseny de normes internes que eliminin l'efecte dels mecanismes i de les entitats híbrides. Es consideren mecanismes híbrids: les entitats jurídiques que en un país són considerades transparents i en un altre no ho són; les entitats que tenen doble residència, i els instruments financers que en un país generen interessos que en un altre són considerats dividends (com els préstecs participatius o les accions amb pacte de recompra).

Les recomanacions que conté són, entre d'altres: efectuar canvis en el Model de Conveni Fiscal de l'OCDE per garantir que els instruments híbrids i entitats (com a entitats duals residents) no s'utilitzen per obtenir els beneficis dels tractats indegudament (com la limitació a la font); implementació de normativa interna que impedeixi la no tributació de rendes que són deduïbles per al pagador; implementació de normativa interna que impedeixi la deducció de rendes que no tributen en el perceptor; i implementació de normativa interna que impedeixi la deducció d'una renda que és deduïble en una altra jurisdicció.

Acció 3: persegueix reforçar normes de transparència fiscal de manera coordinada amb l'estudi fet sobre híbrids, amb l'objectiu d'aconseguir la tributació de qui percep el benefici.

Acció 4: està encaminada a l'homogeneïtzació de normes de limitació de deducció d'interessos. En concret, a Espanya s'han introduït aquests canvis a través de la modificació de l'art. 14 LIS (interessos de préstecs d'entitats del grup per adquirir participacions del grup) i de l'art. 20 LIS.

Acció 5: busca la millora de la transparència com a prioritat, promou l'avaluació dels règims fiscals preferencials en el context de l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis. L'objectiu és la lluita contra les pràctiques tributàries perniciosos, tenint en compte la transparència i la substància.

Acció 6: l'objectiu d'aquesta acció és evitar la utilització abusiva del conveni, aclarint que els CDI no pretenen generar una doble no imposició; impedir l'aplicació de beneficis dels tractats en circumstàncies inadequades; identificar les consideracions de política fiscal que els països han de tenir en compte abans de signar un conveni en matèria tributària amb un altre país, i introduir clàusules antiabús en els convenis.

Acció 7: està dirigida a impedir l'elusió artificiosa de l'estatut d'establiment permanent, amb tres estratègies bàsiques:

- Exclusió fraudulenta de l'estatus d'establiment permanent mitjançant l'articulació de contractes de comissió i estratègies anàlogues.
- Exclusió fraudulenta de l'estatus d'establiment permanent aprofitant-se de les excepcions específiques contemplades a l'apartat 4 de l'article 5 del Model de Conveni de l'OCDE.
- Altres estratègies per a l'exclusió fraudulenta de l'estatus de l'establiment permanent.

Alhora, pretén aclarir les regles amb la finalitat de proporcionar una orientació necessària respecte de l'atribució de beneficis dels establiments permanents, encara que certament no sembla que s'hagi tractat amb la profunditat que es mereix.

També el Tribunal Suprem s'ha posicionat sobre el tema, fugint de la interpretació estàtica i formalista dels convenis de doble imposició, en sentències com la coneguda com a cas Dell, de data 20 de juny de 2016 (recurs de cassació núm. 2555/2015), que confirma la Sentència de l'Audiència Nacional de 8 de juny de 2015. També són interessants altres posicionaments del Tribunal Suprem com la Sentència de 12 de gener de 2012, coneguda com a Afer Roche, o la Sentència de 18 de juny de 2014, Afer Borax.

Accions 8 a 10: busquen assegurar que el mecanisme de preus de transferència està en línia amb la creació de valor de l'empresa. En particular, per evitar l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis a través del moviment d'intangibles entre membres d'un grup: s'aclareix la definició d'intangible, s'identifiquen les operacions que afecten intangibles, s'ocupa de la transferència d'intangibles de difícil valoració i també dels mecanismes de repartiment de costos.

Acció 11: està encaminada a establir metodologies per recopilar i analitzar dades sobre el BEPS. Aquesta acció pot imposar noves obligacions de recopilació de dades sobre les empreses.

Acció 12: la finalitat d'aquesta acció és requerir als contribuents perquè revelin els esquemes de planificació fiscal agressiva. Per això, pretén establir un marc orientatiu per dissenyar unes normes que obliguin a declarar les operacions o estructures agressives, per tal que les administracions tributàries tinguin un coneixement puntual i suficient. Ara bé, insisteix que cal assegurar l'equilibri entre els beneficis obtinguts per l'Administració i els costos de tractament de la informació, així com les càrregues que recauen en els contribuents.

Acció 13: pretén la divulgació d'informació sobre la cadena de subministrament a les autoritats fiscals, de manera que es desenvolupin normes pel que fa a la documentació sobre preus de transferència (*country by country file* o «documentació país per país»). Aquestes normes inclouran el requisit que les empreses multinacionals subministrin a tots els governs la informació necessària quant a l'assignació mundial dels seus ingressos, l'activitat econòmica i els impostos pagats entre els països.

Acció 14: està orientada a aconseguir que els mecanismes de solució de controvèrsies siguin més eficaces. Així doncs, preveu el mecanisme denominat *peer review* («revisió entre parells») en els procediments amistosos per monitorar el grau de compliment de les administracions en aquesta matèria.

Acció 15: busca desenvolupar un instrument multilateral que ajudi a la consecució de les accions anteriors.

En relació amb els CDI, cal destacar, en el marc de l'acció 15, l'adopció d'un **Conveni Multilateral per incorporar en els CDI el contingut de diverses accions de BEPS**, també anomenat «Instrument Multilateral» (MLI per les sigles en anglès), que té gran transcendència pràctica. El Conveni Multilateral és un text consensuat pels 100 països que van participar en el fòrum global per implementar les mesures de BEPS.

Inicialment, el Conveni Multilateral va ser signat per 68 països a la cerimònia inaugural que va tenir lloc a París el 7 de juny de 2017. Des de llavors, el nombre de països signataris ha augmentat, per la qual cosa el Conveni Multilateral donarà lloc a una actualització substancial de la xarxa global dels CDI dels països signataris. En particular, el 13 de juliol de 2018 el Consell de Ministres del Govern d'Espanya va aprovar l'acord pel qual es va aprovar la signatura *ad referendum* d'aquest Conveni Multilateral.

Ara bé, cal tenir en compte que aquest conveni és un instrument flexible, en el sentit que els Estats poden triar els articles que adoptaran i els convenis bilaterals que es modificaran, a través dels mecanismes de reserves i notificacions. De manera que només quan les dues parts signatàries d'un conveni bilateral coincideixin a optar per un article, el conveni quedarà modificat.

El Conveni Multilateral inclou mesures relatives a diverses accions de BEPS: mecanismes híbrids (acció 2), abús de tractats (acció 6), establiment permanent (acció 7) i procediment amistós (acció 14). Totes aquestes modificacions afecten de manera automàtica els CDI existents i fins i tot han donat lloc també a una nova versió del Model de Conveni de l'OCDE (MCOUDE 2017). A més, també s'ha elaborat un conjunt de comentaris que oferiran una font d'interpretació dels articles i una clarificació de l'operativa del conveni en relació amb els CDI que pretén modificar.

6.2. La Unió Europea

En l'àmbit de la Unió Europea, la Comissió ha adoptat també diverses iniciatives per lluitar contra la planificació fiscal agressiva, tant en l'àmbit de la imposició directa com la indirecta. En la imposició directa, destaquen, per exemple, la proposta de base imposable comuna i consolidada (CCCTB), l'aprovació de normes contra pràctiques abusives (Directiva UE 2016/1164, contra pràctiques d'elusió fiscal que afecten el mercat interior, també coneguda com a directiva antiabús —directiva ATAD, per les sigles en anglès—) o les modificacions introduïdes per potenciar l'intercanvi automàtic d'informació (Directiva 2015/2376). En la fiscalitat indirecta, s'esperen igualment reformes importants en relació amb el comerç electrònic i l'IVA a fi de facilitar la compra i venda de béns i serveis en línia. D'altra banda, la Comissió Europea ha iniciat diversos procediments d'ajudes d'Estat pels beneficis fiscals atorgats en determinats països a importants grups multinacionals, entre els quals hi ha empreses que operen amb intangibles i desenvolupen la seva activitat a través de plataformes digitals (Apple o Amazon).

En concret, aquesta directiva antiabús pretén desenvolupar algunes de les principals mesures incloses en el pla BEPS que afecten les normes de l'impost de societats, encara que també n'incorpora d'altres que no figuren al BEPS, com ara l'*exit tax* o una norma general contra pràctiques abusives (GARR). En la directiva podem distingir mesures específiques i la clàusula general. Les mesures antiabús específiques afecten les matèries següents: limitació de la deducció d'interessos (article 4), imposats de sortida (article 5), transparència fiscal internacional (articles 7 i 8) i asimetries híbrides (article 9). A més, la directiva inclou també una clàusula antiabús de caràcter general (article 6) per englobar un altre tipus de situacions no cobertes per les clàusules específiques. D'aquesta manera, l'objectiu principal de la directiva és crear un estàndard mínim de protecció de l'impost de societats contra pràctiques abusives.

En el context dels intangibles i l'economia digital, també cal referir-se als règims preferencials de *patent box* o *intellectual property regimes*, dels quals es beneficien moltes d'aquestes empreses, ja que concedeixen un tractament fiscal beneficiós a les rendes procedents de la cessió de determinats actius intangibles. Com a resultat dels treballs de l'OCDE (acció 5 BEPS) i de la UE (Codi de conducta), són diversos els països que han hagut de modificar els règims de *patent box*, entre els quals hi ha Espanya (art. 23 LIS), per adaptar-los als estàndards internacionals (transparència i substància) que deriven d'aquests treballs. A més, en l'àmbit de l'economia digital, aquests règims s'han combinat també amb diferents estructures de planificació fiscal agressiva mitjançant llicències i sublicències d'intangibles i de la interposició de societats en diferents països (*Double Irish* o *Dutch Sandwich*).

D'altra banda, a escala nacional, són nombrosos els litigis que s'han plantejat en diferents països i que tenen per objecte estructures de planificació fiscal utilitzades per empreses que operen per internet. Per exemple, a Espanya o Noruega trobem diversos casos de filials comissionistes utilitzades per grups multinacionals que comercialitzen els productes informàtics a través de webs (cas Dell). També podem esmentar les controvèrsies sorgides entorn dels acords de repartiment de costos en matèria de preus de transferència i actius intangibles que s'han plantejat recentment als Estats Units (cas Amazon, *US Tax Court*).

En definitiva, la planificació fiscal agressiva és un tema que sempre estarà present en l'estratègia fiscal de les empreses multinacionals, especialment si operen en un entorn digital, ja que és més senzill deslocalitzar ingressos i evitar la imposició en no tenir una presència física als diferents països. Tanmateix, les mesures adoptades per l'OCDE i el seu trasllat a l'àmbit europeu són un pas important en la lluita contra aquest tipus de pràctiques. Actualment, assistim a una profunda transformació dels nostres sistemes tributaris per contrarestar les pràctiques de planificació fiscal agressiva, i aquest procés de transformació encara s'allargarà uns quants anys, encara que Espanya hagi estat pionera a incorporar algunes d'aquestes mesures.

Activitats

Casos pràctics

1. Assenyalau quins països o territoris inclosos en la llista negra espanyola de paradisos fiscals han deixat de tenir aquest caràcter per a les autoritats espanyoles. Heu d'indicar per quin motiu, a partir de quin moment i durant quant de temps han perdut la condició de paradisos fiscals.

2. Una empresa domiciliada a Barcelona es dedica a la producció i realització de pel·lícules cinematogràfiques i audiovisuals en general. De sobte, en els anys 2014 i 2015 declara haver pagat quantitats de diners importants en concepte de cànons (3.500.000 € i 4.125.000 €, respectivament), a tres societats domiciliades a Budapest (Hongria), sense haver practicat cap retenció sobre aquestes rendes. La Inspecció dels Tributs espanyola fa unes comprovacions i considera que es tracta d'una operativa dissenyada per aprofitar un tractament beneficiós del Conveni hispanohongarès en aquest apartat concret, i que les societats hongareses són una societat interposada. Amb quina base tributària podria proposar la Inspecció la regularització de les retencions de l'IRNR no practicades?

Exercicis d'autoavaluació

1. Quin dels països o territoris següents té la consideració de paradís fiscal per a les autoritats espanyoles?

- a) Andorra.
- b) Gibraltar.
- c) Suïssa.

2. L'empresa Opel, amb residència fiscal a Alemanya, ha transmès a la seva filial espanyola la tecnologia necessària per a fabricar al nostre país l'Opel Corsa. El preu de l'operació és inferior al valor de mercat. Com s'ha de valorar fiscalment aquesta operació?

- a) Pel preu acordat entre les parts, això és, pel preu al qual s'ha fet efectivament l'operació.
- b) Pel preu que haurien acordat entitats independents en condicions de lliure competència.
- c) Pel seu valor comptable.

3. L'expressió *paradís fiscal* amb què són coneguts determinats territoris de baixa tributació i poca transparència informativa...

- a) només s'utilitza a escala convencional.
- b) té a veure amb el fet que la majoria són illes que es troben entre els dos tròpics.
- c) no té res a veure amb el sentit de l'original anglès.

4. Les operacions entre societats vinculades es regulen amb les normatives fiscals dels diferents països...

- a) a causa dels problemes de transparència que presentarien en un altre cas.
- b) a causa de la intervenció gairebé segura d'una entitat radicada en un paradís fiscal.
- c) a causa del risc de desplaçament de les bases imposables a les entitats amb tributació més favorable.

5. La República de Xipre...

- a) deixaria automàticament de ser considerada un paradís fiscal des del moment del seu ingrés en l'OCDE.
- b) des del punt de vista de la legislació espanyola es considera un paradís fiscal.
- c) és considerada un paradís fiscal només per a un tipus determinat de rendes del capital.

6. Constitueix una mesura antiparadisos fiscals...

- a) l'exclusió del règim d'exempció de dividendes i rendes derivades de la transmissió de participacions d'entitats no residents en l'IS.
- b) l'exclusió de l'aplicació del règim d'exempció de determinades rendes obtingudes a l'estranger per mitjà d'un EP en l'IS.

c) totes dues respostes són certes.

7. El règim de transparència fiscal...

- a) no s'aplica a residents a la UE, tret que resideixin en un paradís fiscal.
- b) no s'aplica a residents a la UE.
- c) s'aplica a residents a la UE.

8. Quins dels mètodes de valoració dels preus de transferència següents recull la LIS?

- a) Preu comparable al mercat lliure i marge net del conjunt d'operacions.
- b) Preu de revenda a un tercer i marge net del conjunt d'operacions.
- c) Totes dues respostes són falses.

9. La planificació fiscal internacional...

- a) és una activitat il·lícita.
- b) utilitza diferents estratègies que condueixen a una reducció del gravamen.
- c) es basa només en els CDI.

10. Quin dels mètodes següents preveuen els comentaris al model de CDI de l'OCDE per a evitar el *treaty-shopping*?

- a) Clàusula d'exclusió de les societats controlades per no resident.
- b) Clàusula de la inversió real.
- c) Clàusula del *rule-shopping*.

Solucionari

Casos pràctics

1. Els paradisos fiscals són els que figuren en la llista negra del Reial decret 1080/1991, de 5 de juliol. No obstant això, poden abandonar la condició de paradís fiscal si signen amb Espanya algun d'aquests dos instruments: a) un acord d'intercanvi d'informació en matèria tributària o b) un conveni per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació (art. 2 de l'RD 1080/1991 i disposició addicional 1a. de la Llei 36/2006, de 29 de novembre). D'acord amb aquests criteris deixen de tenir el caràcter de paradís fiscal des del moment en què aquests convenis o acords s'apliquin i poden tornar a ser paradisos fiscals si aquests instruments es deixen d'aplicar.

Són diversos els paradisos fiscals que han signat amb Espanya aquest tipus d'acords o convenis i que, per tant, des de la seva entrada en vigor, ja no tindrien la condició de paradisos fiscals. Indiquem a continuació els països o territoris de la llista negra que han signat aquests tractats i assenyallem entre parèntesis la data de l'entrada en vigor.

Convenis per a evitar la doble imposició amb clàusula d'intercanvi d'informació: Barbados (14-10-11), Unió dels Emirats Àrabs (02-04-07), Jamaica (16-05-09), Luxemburg (16-07-10), Malta (12-09-06), Panamà (25-07-11), Singapur (02-02-12), Trinitat i Tobago (28-12-09).

Acords d'intercanvi d'informació en matèria tributària en els quals s'indica expressament que deixen de tenir el caràcter de paradís fiscal: Andorra (10-2-11), Antilles Holandeses (27-01-10), Aruba (27-01-10), Bahames (17-08-11) i San Marino (02-08-11).

2. Una vegada ponderats els resultats de les comprovacions que s'efectuïn es pot concloure si les entitats hongareses són o no les beneficiàries efectives dels cànon percebut, o bé si les estan utilitzant residents en altres Estats amb la finalitat exclusiva de gaudir del tractament beneficiós que el conveni dispensa a aquestes rendes.

En efecte, la limitació a la imposició en la font es justifica mentre el perceptor resident a l'altre Estat sigui el beneficiari efectiu d'aquestes rendes. D'una altra manera, s'entén que l'Estat de la font no està obligat a renunciar al dret a gravar aquests ingressos i limitar-ne la capacitat impositiva. En resum, solament s'aplica l'exempció quan el beneficiari efectiu dels rendiments generats a l'Estat de la font no en sigui el perceptor, de manera que aquest Estat de la font recupera el dret a gravar il·limitadament els cànon generats al seu territori d'acord amb la seva legislació. Aquesta és la base jurídica que fonamentaria la proposta de regularització inspectora.

El concepte de *beneficiari efectiu* no està definit en els convenis subscrits per Espanya, però sí en els comentaris al model de conveni de l'OCDE (concretament, el comentari 4t. en l'art. 12).

Els tribunals espanyols han invocat i acollit aquest concepte, especialment a partir de l'Audiència Nacional, les sentències de la qual de 7 d'octubre de 2004 i, sobretot, la de 18 de juliol de 2006, són especialment interessants per a això. La figura del "beneficiari efectiu", adverteixen, només es produeix quan les rendes pagades a un no resident ho siguin a qui apareix com a titular jurídic formal (fiduciari) però no a qui n'és el titular real (fiduciant). Aquestes conductes s'emmarquen en el denominat *treaty-shopping*. L'objectiu és reduir o eliminar la tributació a l'Estat de la font mitjançant un conveni en principi no aplicable. Per a aconseguir-ne l'aplicació, normalment s'interposa un subjecte a l'Estat que ha subscrit amb l'Estat de la font (aquí, Espanya) el conveni que s'ha considerat, prèviament, més favorable (aquí seria Hongria). Aquest subjecte que s'interposa pot ser una mera persona que actua per compte del titular vertader del rendiment, o bé una societat a la qual s'atribueix formalment i materialment la titularitat del rendiment generat a l'Estat de la font.

Ara bé, com reconeix un informe de l'OCDE de 1986 esmentat per la segona de les sentències de l'Audiència Nacional referides, "en la pràctica, és molt difícil per a l'Estat de la font demostrar que la societat intermèdia no n'és el beneficiari efectiu. El fet que la funció principal de la societat intermèdia sigui la tinença d'actius o altres drets no és suficient per si mateixa per a qualificar-la com a mera intermediària. No obstant això, el fet que sigui aquesta la seva funció principal pot ser indicatiu que cal una anàlisi més profunda d'aquesta societat. En qualsevol cas, aquesta anàlisi pot resultar excessivament onerosa per a l'Estat de la font. A més, fins i tot en determinats casos l'Estat de residència de la societat intermèdia no té prou informació sobre els participants d'aquesta societat, altres interessats o sobre el procediment d'adopció de decisions de la societat".

En tot cas, és indispensable analitzar l'aparell probatori que s'hagi pogut reunir, tenint en compte la validesa de la utilització de la prova de presumpcions.

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. b

3. c

4. c

5. b

6. c

7. a

8. c

9. b

10. a