

Planificació fiscal internacional

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00222456



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> | 16 |
| 4. La transparència fiscal internacional | 18 |
| 4.1. Delimitació de la transparència fiscal internacional | 18 |
| 4.2. El règim aplicable | 19 |
| 5. Els paradisos fiscals | 23 |
| 5.1. Concepte i caràcters | 23 |
| 5.2. Noció i llista de paradisos fiscals per a Espanya | 25 |
| 5.3. Mesures tributàries espanyoles antiparadisos fiscals | 31 |
| Activitats | 37 |
| Exercicis d'autoavaluació | 37 |
| Solucionari | 39 |

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.

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 contribuent entre aquests sistemes fiscals per a estructurar la seva activitat en funció del màxim benefici fiscal que li proporcionin.

Lectura recomanada

J. Arespachoga (1998). *Planificación 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 *fraud 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 usuals 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 usuals o propis. Són exigibles a l'obligat tributari els interessos de demora oportuns, però no les sancions tributàries.

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

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 negocis. 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.

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*

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*.

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 *l'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.

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.

Lectura recomanada

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

⁽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 venda, 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 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.

⁽⁵⁾Article 18.3 LIS.

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 posseïxin 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.

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'entitat. 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.

I, finalment, es modifica el règim sancionador regulat en l'art. 18.13 LIS, que es converteix en menys oneros.

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 deduïble 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 (*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 cànon) 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.

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.

Finalitat del règim de transparència fiscal internacional

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 partícips 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 partícips 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),

⁽¹¹⁾Art. 100.13 LIS.

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.

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'Estat amb una tributació alta a Estat 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 dóna 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 pre-

veuen 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. Emirats 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⁾ |
| 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 |
| 13. Barbados ⁽¹⁶⁾ | 29. Illes Salomó | 45. República de Panamà ⁽¹³⁾ |

| Llista de paradisos fiscals | | |
|------------------------------------|---|---|
| 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, 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).

(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 Eustatis 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.

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'IRPF, 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'IRPF, 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⁾ | |

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) |
|---------------------------------|--|
| Croàcia ⁽³⁾ | |
| Dinamarca | |
| Eslovàquia ⁽¹⁾ | |
| Eslovènia ⁽¹⁾ | |
| Espanya | |
| Estònia ⁽¹⁾ | |
| Finlàndia | |
| França | |
| 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⁾ | |

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

| Països UE | Altres països EEE amb intercanvi efectiu d'informació tributària(4) |
|-----------|---|
|-----------|---|

(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 integrant de l'EEE queda exclòs de la llista.

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

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 duguin a terme les feines sigui un paradís fiscal (no obstant això, sí que s'aplica quan el país o territori corresponents hagin subscrit amb Espanya un CDI que contingui clàusula d'intercanvi d'informació¹⁵).

⁽¹³⁾Art. 9.1.a LIRPF.

⁽¹⁴⁾Art. 8.2 LIRPF.

⁽¹⁵⁾Art. 7.p LIRPF.

- 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 procedents 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

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

(21) Art. 24.4 TRLIRNR.

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.
- 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.

(24) Art. 8.1 LIS.

(25) Art. 81.4 LIS.

(26) Art. 80.5 LIS.

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

(28) Art. 108.4 LIS.

- 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.

(29) Art. 54 LIS.

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.

(30) Art. 95 LIRPF.

- 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.

(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.

(32) Art. 15. g) LIS

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

(33) Art. 21.9 LIS.

- 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.c. LIS.

⁽³⁶⁾Art. 50, apt. 5 i 6, LIS.

⁽³⁷⁾Art. 18.3 LIS.

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'apliquen 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 assenyalarem 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 cànons percebuts, 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 cànons 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