

Facultad
de
Ciencias
Sociales y
Jurídicas
Grado en
Derecho



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**LAS JURISDICCIONES NO
COOPERATIVAS. ORIGEN Y
ACTUALIDAD.**

Alumno: Ángel Enrique Delgado Contreras.

Tutora: Rosa María Cárdenas Ortiz.

Dpto: Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario.

Junio, 2022

1.	CONTEXTUALIZACIÓN GENERAL.....	6
1.1.	Introducción.....	6
1.2.	Ideas iniciales.....	8
1.2.1.	Evasión, elusión y fraude fiscal.....	8
1.2.2.	Planificación fiscal internacional.....	10
1.2.3.	Doble imposición internacional.....	11
2.	RECORRIDO HISTÓRICO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO	12
2.1.	Evolución conceptual.....	12
2.2.	Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información y el Proyecto <i>BEPS</i>	16
3.	LÍNEA DE ACTUACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA	20
3.1.	Lista de territorios no cooperativos en la Unión Europea	20
3.2.	Pautas para elaborar la lista	21
4.	DESARROLLO LEGISLATIVO EN ESPAÑA	24
4.1.	Desde el Real Decreto 1080/1991 hasta la Ley 11/2021	24
4.2.	Disposiciones preventivas en la legislación actual	32
5.	BREVE ANÁLISIS DE LOS PAPELES DE PANDORA Y LOS PAPELES DE PANAMÁ.....	39
6.	CONCLUSIONES	42
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	43
7.1.	Autores	43
7.2.	Legislación	45
7.3.	Otros documentos de interés	47
7.4.	Webgrafía	48

SIGLAS Y ABREVIATURAS.

AEOI: Automatic Exchange of Information

CE: Constitución española

CDI: Convenio de Doble Imposición

DA: Disposición Adicional

EOIR: Exchange of Information Request

JNC: Jurisdicción no cooperativa

Informe OCDE 1998: Informe Harmful Tax Competition: an emerging global issue

Informe OCDE 2000: Informe OCDE Towards Global Tax Co-operation Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices

ICIJ: International Consortium of Investigative Journalists

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRNR: Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

IS: Impuesto sobre Sociedades

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

LIRNR: Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LGT: Ley General Tributaria

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OECE: Organización Europea de Cooperación Económica

Proyecto BEPS: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

UE: Unión Europea

RESUMEN.

En este Trabajo de Fin de Grado se va a analizar el origen, desarrollo, lucha y estado actual de las jurisdicciones no cooperativas (concepto legal vigente que proviene del anterior y popularmente conocido como paraísos fiscales). Se va a analizar, progresivamente, cómo son un instrumento de atracción de rentas de tributaciones desviadas que pertenecen a otros Estados debido a un marco fiscal atractivo por medio, principalmente, de unas tributaciones nulas o bajas y de un consiguiente ahorro fiscal (social o individual) de los agentes económicos que participan en este escenario.

Ante todo, no hay que identificar lo anterior con ausencia de actividad fiscal competitiva internacional, ya que es necesario para el desarrollo y mejora de la riqueza mundial, de la competitividad nace el avance. Sin embargo, distintas son las notas que caracterizan esto con el beneficio que obtienen los territorios que no gravan la renta o que lo hacen de manera muy inferior en comparación con el país de residencia de un agente económico, quedando, de esta manera, más cantidad del activo del patrimonio de éste a expensas de su egoísmo, con la fatal consecuencia primaria de evitar así sostener el país de procedencia, eso sí, sin dejar de percibir los servicios públicos del mismo.

Por último, se quiere destacar que, gracias a la elaboración de este trabajo, se ha adquirido una profundidad inesperada en el conocimiento de este fenómeno, puesto que he podido comprobar que tiene mucho más fondo de lo que aparenta tener en la información corriente que circula en el día a día. Debajo de un titular noticiero se encuentra un auténtico negocio, en toda la extensión de su palabra, que engloba tanto a personas físicas como jurídicas. El hecho de que la complejidad de esta realidad haya ido en aumento (como también lo ha ido haciendo, en proporción, las medidas para luchar contra ésta) se ha traducido en numerosos cambios en cuanto al funcionamiento de este movimiento y a su tratamiento.

PALABRAS CLAVE.

actividad económica principal, baja o nula tributación, base imponible móvil, convenio de doble imposición, igualdad fiscal, fraude fiscal, jurisdicción no cooperativa, práctica fiscal perjudicial, régimen de comunicación de información, régimen fiscal perjudicial, *ring fencing*, sociedad *off shore*, tipo de gravamen inferior, transparencia.

ABSTRACT.

In this Final Degree Project, the origin, development, struggle and current state of non-cooperative jurisdictions (current legal concept that comes from the previous one and popularly known as tax havens) will be analyzed. It is going to be analyzed, progressively, how they are an instrument for attracting income from diverted taxes that belong to other States due to an attractive fiscal framework through, mainly, zero or low taxes and a consequent fiscal saving (social or individual).) largest of the economic agents participating in this scenario.

First of all, the above should not be identified with the absence of international competitive fiscal activity, since it is necessary for the development and improvement of world wealth, progress is born from competitiveness. However, there are different notes that characterize this with the benefit obtained by the territories that do not tax income or that do so in a much lower way compared to the country of residence of an economic agent, leaving more of the assets of the assets of this at the expense of their selfishness, with the fatal primary consequence of thus avoiding supporting the country of origin, yes, without ceasing to receive public services from it.

Finally, we want to highlight that, thanks to the preparation of this work, an unexpected depth has been acquired in the knowledge of this phenomenon, since I have been able to verify that it has much more depth than it appears to have in the current information that circulates day to day. Beneath a news headline is a real business, to the full extent of its word, which encompasses both natural and legal persons. The fact that the complexity of this reality has been increasing (as has the measures to fight against it, in proportion) has resulted in numerous changes in the functioning of this movement and its treatment.

KEY WORDS.

main economic activity, low or no taxation, mobile tax base, double taxation agreement, tax equality, tax fraud, non-cooperative jurisdiction, harmful tax practice, information communication regime, harmful tax regime, ring fencing, offshore company, type lower tax, transparency.

1. CONTEXTUALIZACIÓN GENERAL.

1.1. Introducción.

Antes de nada no viene nunca de más lanzar el vago pero esencial dato de que la tributación ha sido un instrumento jurídico con relevancia económica, social y política con milenios de antigüedad. Se puede encuadrar en torno al 1200 a.C, en la antigua Grecia, donde los griegos fueron detonantes para la aparición de una figura primitiva de las aduanas, así como de los impuestos indirectos que se centraban en los consumos generales para costear distintas realidades tanto religiosas como de festejos. Más tarde, llegando a la Grecia Clásica, los conflictos bélicos intensos y la consiguiente desprovisión que se dejaba en el erario público inició la necesidad de crear los impuestos directos que pesaba sobre la renta y patrimonio de los ciudadanos. En la Roma conquistadora nacieron los diezmos, los portazgos (que se pagaba por el derecho entrar a las ciudades) y los pontazgos (que se pagaba para pasar por los puentes). También se encuentra en la Edad Media las regalías y, con el surgimiento de las Cortes, el origen remoto del presupuesto público aprobado por el Parlamento y medio por el que se autorizaba al gobierno para aprobar unos impuestos e invertirlos para sufragar los gastos de origen público¹.

En este generalísimo recorrido histórico se puede coincidir en la existencia antigua de la conveniencia y del deber de tributar así como en el sentimiento generalizado de no querer participar en el mismo.

Para no invertir más líneas de las que interesan, por la temática de este trabajo, en la demostración histórica de la necesidad de la tributación y de los descontentos generalizados en la población por diversos motivos, se puede entrar directamente al siglo XX donde se ve el origen de los llamados paraísos fiscales².

El desarrollo tecnológico y económico de las posguerras y la descolonización de potencias de Europa fue el contexto en el que estos territorios enfocaron su fin: captar gran capital extranjero por el atractivo de su marco fiscal.

Se puede aprovechar este marco histórico presentado para establecer que en 1960 nació la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE, a la que se va a ir haciendo referencia a lo largo del trabajo) creada con la visión de continuar la

¹Vid. https://www.agenciatributaria.es/AEATeducacion/Profesores_VT6_es_ES.html

²Simplemente adelantar que, actualmente, este término ha sido sustituido por el de jurisdicciones no cooperativas.

labor de la precedente Organización Europea de Cooperación Económica (OECE), la cual fue la instrumentalización para implantar el Plan Marshall. Actualmente es un organismo intergubernamental formado por treinta y ocho estados miembros y su labor práctica se basa en expedir informes y recomendaciones que tienen como destinatarios, en general, los gobiernos nacionales. Fue, efectivamente, la OCDE la encargada de realizar los primeros esbozos de lo que se denominó competencia fiscal perjudicial. Se está, como se ha dicho antes, ante un escenario marcado por la globalización y por el avance de la tecnología, de lo cual se observó la movilidad de algunas bases imponibles (conocidas como *free riders* por la OCDE) que se servían de estos hechos para evitar tributar en el país de origen. Por esto, se redactó un inicial Informe por la OCDE llamado *Harmful Tax Competition: an emerging global Issue* (en adelante, Informe OCDE de 1998) para combatir estas actuaciones de carácter fiscal perjudicial sobre actividades financieras por parte de Estados y determinados territorios que atentaban contra la integridad del sistema fiscal de otro Estado, a través de la corrosión de sus bases imponibles. Hay que aclarar que la OCDE no quería establecer un tipo efectivo modelo por debajo del cual naciera la problemática comentada, el hecho de que un Estado grave la renta de manera generalizada por medio de un tipo efectivo nulo o bajo (inferior a otros) no tiene que ser necesariamente una práctica fiscal dañina o perjudicial.

Aquí hay que mencionar a los *level playing field* que fueron un conjunto de normas establecidas en el informe OCDE 1998 en el escenario fiscal internacional para intentar solucionar la problemática que se estaba presentando.

Los objetivos³ de este organismo intergubernamental se basan en desarrollar la actividad económica y asegurar la estabilidad financiera para aumentar el nivel de vida de los países integrados e influir progresivamente en la evolución de la economía mundial .

El término paraíso fiscal, a título de curiosidad breve, viene de la traducción confundida al francés del término anglosajón “Tax Haven” (puerto o refugio fiscal), ya que se confundió haven (refugio) con heaven (paraíso o cielo).

1.2. Ideas iniciales.

En la batalla por ir aclarando los contornos de este trabajo, suele ser usual acudir al diccionario de la Real Academia Española que define paraíso fiscal como : “ *País o territorio donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los*

³Marcados por la Convención de la OCDE de 14 de diciembre de 1960, en su artículo primero, siguen vigentes.

extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer capitales del exterior". De esta definición ya, al menos se puede observar, las características de inexistencia de impuestos y control tributario (o escasez de éstos) para captar riqueza del extranjero por su atractivo fiscal.

Motivados por entender lo básico de esta figura por la definición dada se puede mencionar la ofrecida por el Diccionario panhispánico del español jurídico “ *Territorio caracterizado por su baja o nula tributación, la ausencia o escaso número de convenios para evitar la doble imposición y la falta de un efectivo intercambio de información fiscal con otros Estados*”.Ésta complementa la anterior ya que añade la idea de inexistencia o escasez de convenios y la necesidad de un flujo informativo entre Estados en esta materia.

Hay que alertar también de la presencia en estos territorios de la existencia de un sistema denominado *ring fencing*, donde convive un sistema fiscal que cumple los patrones internacionales sobre gravamen y, a la vez, un sistema (o sistemas) de nula o baja tributación solo disponible a ciertos agentes económicos, normalmente a los que no residen en la jurisdicción⁴ (es lo que comúnmente se denomina economía *off shore*).

1.2.1. Evasión, elusión y fraude fiscal.

Puede ser lógico pensar que la evasión, la elusión y el fraude fiscal sean sinónimos cuando se habla de las actuales jurisdicciones no cooperativas (en lo siguiente, JNC). No obstante su similitud no los hace idénticos . Para entender mejor lo referido puede ser de utilidad la siguiente explicación en base al Diccionario panhispánico del español jurídico que establece que la evasión fiscal es el “*incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible*” (se esquiva cumplir dicha obligación, a través de la ocultación de datos y actuaciones similares).

Por otro lado la elusión fiscal se constituye como la “*conducta orientada a impedir el nacimiento de la obligación tributaria, evitando que se produzca el presupuesto de hecho legal de la misma*”⁵ a través de estrategias legales (interesa tener en cuenta la planificación fiscal que será objeto de desarrollo más tarde). Hay que ser conscientes de la delgada línea que separa estas figuras, así, el hecho de que se esté ante una u otra dependerá de la actuación de los agentes económicos. Esto se tiene que complementar con el hecho de que la elusión

⁴Cfr.García-Villanova Ruiz, I. y Serrano Palacio, C. (2008), “Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés”. En Cuadernos de Formación. Vol. 6/2008. Colaboración 34/08.P. 336.

⁵Vid. Diccionario panhispánico del español jurídico, 2020.

fiscal tiene que concurrir con dos elementos más que son, en primer lugar, la presencia de varios sistemas tributarios. Aunque los distintos sistemas fiscales se constituyen sobre principios análogos, cada uno se rige por una serie de leyes únicas y, por este motivo, el deber de tributación que se deriva del tenor de su legislación hace que un sistema sea preferido a otro. En segundo lugar, la existencia de la posibilidad por el obligado tributario de poder escoger distintos sistemas tributarios indirectamente, en función de las distintas normas tributarias del sistema que le interesa escoger en base al beneficio que quiera conseguir tras el ahorro fiscal pretendido⁶.

Cuando se habla de fraude fiscal (o defraudación) se hace referencia a toda actuación u omisión del obligado tributario que se traduce en un perjuicio económico para la Hacienda Pública a través de la conculcación de una norma tributaria (violación consciente de la misma). El fraude fiscal puede ser perseguido tanto en vía administrativa como penal dependiendo de la cuantía defraudada⁷. Complementariamente, también interesa de sobremanera no olvidar el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dedicado a la “Calificación de las infracciones tributarias”. Sus apartados segundo y tercero, específicamente, interesan también en cuanto a la temática de este trabajo. Su apartado segundo establece: *“A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente [...] cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria [...]”*. Así, su apartado tercero establece hasta tres medios que se consideran constituyentes de fraude, especial atención hay que tener a la letra c) que establece *“La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero⁸, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona”*.

⁶Cfr. Salto van der Laet, D. (2000), “ Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, Crónica Tributaria nº 93, p-3.

⁷A este efecto conviene tener en cuenta el artículo 305 Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que establece como límite para la intervención del *ius puniendi* estatal la cantidad de 120.000 euros a defraudar .

⁸Labor principal de los conocidos como testaferros en el funcionamiento de las empresas *off shore* y componentes esenciales de las JNC.

Llegado hasta aquí, merece la pena establecer la aclaración de que una cosa es fraude fiscal (que es lo que se ha explicado justo anteriormente) y otra distinta es el concepto legal vigente de “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”⁹ que sustituye al tradicional “fraude a la ley tributaria”¹⁰.

1.2.2. Planificación fiscal internacional.

La planificación fiscal es un concepto que puede explicarse por sí mismo de manera aproximada, aún así, conviene explicarla de manera más detenida por su incidencia en la temática de este trabajo. “*La planificación fiscal internacional puede entenderse como la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones que se llevan a cabo en el exterior de un país, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible; pero, eso sí, dentro de la legalidad.*”¹¹. Este concepto está vinculado con el de la economía de opción¹². Y es que, una sociedad mercantil, en sus momentos iniciales y en la ejecución de su actividad, debe de tener en cuenta una infinidad de elementos (recursos humanos, denominación social, elementos materiales, etcétera) y como se comprende de la definición dada, también está la prevención de los gastos tributarios (que suelen ser de las más cuantiosos). Es evidente que la planificación es una actuación legal y por ella se maximiza el ahorro y, por tanto, el beneficio. Lógicamente no cabe hablar de planificación cuando se realiza a posteriori (de la realización del hecho imponible) las medidas correspondientes a tal fin explicado.

⁹En cuyo caso hay que remitirse al artículo 15 de la Ley General Tributaria y diferenciarla siempre de la simulación.

¹⁰En cualquier caso, merece la pena tener presente el artículo 6.4 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

¹¹Cfr. Prieto Jano, M. (1995). “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal”, Revista de Estudios Europeos, Nº. 11, REF-121.

¹²“*Posibilidad que concede al contribuyente la normativa tributaria de realizar un negocio jurídico por una o más vías alternativas, lícitas, válidas y reales, siendo una de ellas más económica en términos fiscales*” en base al Diccionario panhispánico del español jurídico, 2020.

1.2.3. Doble imposición internacional.

Se puede definir esta como “*sometimiento de la misma capacidad económica a gravamen dos o más veces por dos o más Estados, por el total o parte de su valor o importe, durante un mismo período impositivo y por una misma causa*”¹³. Hay que decir que la finalidad de los convenios doble imposición es, aparte de evitar lo visto en la definición, evitar el fraude y la evasión.

El Convenio de Doble Imposición¹⁴ es un tratado internacional que se acuerda entre Estados (pudiendo ser unilateral, bilateral o multilateral) y que se rige por el derecho internacional. A título de curiosidad, cabe mencionar que los unilaterales se realizan por dos medios: el de exención (por el que en el país de residencia no se tributa por la renta generada en el país extranjero) y el de imputación (sí se hace en el país de la fuente pero como pago a cuenta, aspecto deducible luego en la cuota del impuesto¹⁵).

Al fin y al cabo, como lección básica de Derecho Internacional Público, hay que recordar que supone una cesión de la soberanía estatal (en este caso en materia fiscal) para impedir la doble imposición internacional. Los CDI¹⁶ buscan la existencia y continuidad del flujo informativo entre administraciones fiscales de los Estados partes, aspecto que ya se vio como caracterización cuya concurrencia presume la existencia de una JNC¹⁷.

También conviene recordar que la doble imposición puede ser jurídica, cuando una renta de una persona queda gravada por más de un sistema tributario, o puede ser económica, cuando por la misma renta quedan afectadas dos personas diferentes.

¹³Vid. Definición ofrecida por Diccionario panhispánico del español jurídico, 2020.

¹⁴Es digno de mención el apartado 2.1.c) de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

¹⁵Cfr. Ambite Iglesias, A. y López Arrabe, C. (2014). “Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española”. Cuadernos de Formación. Colaboración 1/14. Volumen 17/2014. Pp-10-11.

¹⁶No hay que dejar de tener en cuenta el artículo 96.1 de la Constitución Española.

¹⁷También concurría entre las caracterizaciones embrionarias dadas por la OCDE para los paraísos fiscales como se verán en el siguiente apartado.

2. RECORRIDO HISTÓRICO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO.

2.1. Evolución conceptual.

En este apartado se va a ver los diversos intentos de la OCDE de dar un concepto uniforme de lo que hasta ahora se ha explicado, lo cual, como se ha podido sugerir, es algo arduo puesto que hay que estar atento al contexto histórico y a la preponderancia de ciertos intereses de distintos Estados.

En este apartado se va a poder observar el paso por distintos conceptos (paraísos fiscales, el de paraísos fiscales no cooperativos y, finalmente y por el momento, al concepto de jurisdicción no cooperativa, también está el concepto de régimen preferencial perjudicial, íntimamente vinculado con los anteriores) detrás de los cuales se esconden distintos elementos configuradores en armonía con las exigencias y problemas del momento.

En cuanto a los paraísos fiscales hay indicar que en el informe OCDE 1998 se establecieron dos distinciones territoriales que determinaban la existencia de prácticas fiscales péfidas distinguiendo entre paraísos fiscales y regímenes preferenciales perniciosos. Esta distinción estaba destinada a un distinto nivel de combate a esta práctica tributaria evasiva. Las características de estas dos figuras fueron similares en un primer momento pero no igual, ya que en los paraísos fiscales se tenían que dar al menos dos factores tributarios, uno de ellos calificado como indispensable, que se refería a la ausencia de figuras impositivas sobre la renta o existencia de estas pero con carácter meramente nominativo. En este último caso, la demostración de la existencia del paraíso fiscal era más ardua ya que había un escenario fiscal donde objetivamente se grababa la renta, pero luego el resultado era bien distinto porque la tributación por ese renta era de cero o cercano a éste.

Este factor debía de coincidir con alguno de los tres siguientes que se van a mencionar de manera sucinta. Primero, inexistencia de un régimen de comunicación de información adecuada entre administraciones estatales, lo cual se traducía en una falta de transparencia precisa. Segundo, la opacidad, íntimamente unida con el anterior, del que se puede decir brevemente que en estos territorios solían tener como características la existencia de lagunas jurídicas (las cuales son motivos de atracción y aprovechados por los agentes extranjeros), una actividad administrativa de control pobre y, aunque no todos, se trataba de territorios con una riqueza precisamente destacable. El último factor era la no necesidad de realizar una actividad económica específica ni principal en el territorio para beneficiarse del sistema,

hasta que la OCDE decidió no observar en adelante el criterio adoptado por el Informe OCDE 1998 de inactividad económica específica ni principal en el territorio para poder identificar a un paraíso fiscal. Pasó a considerarse como criterio de incremento de competencia fiscal entre Estados que no era perjudicial siempre que hubiese un intercambio de información entre ellos adecuada¹⁸.

Se puede apreciar que todas las características ofrecidas por el Informe OCDE 1998 coinciden en su totalidad (salvando pequeñas variaciones propia de la diferencia temporal) con la definición actual de JNC ofrecida por la DA primera de la Ley 36/2006 modificada por el artículo 16 de la Ley 11/2021, que se analizará al hablar de la legislación española en el apartado IV.

Aparte de estos factores tributarios también hay que mencionar la existencia de los no tributarios formados, someramente, por motivos que conformasen la idea de atractivo jurídico y económico general, lo cual fue usado por la OCDE para no tener en cuenta a territorios cuyos factores no tributarios no fuesen relevante para atraer bases imponibles sin perjuicio de que estuviesen cualificados para realizar actuaciones perjudiciales de carácter fiscal.

Al fin, en 2000 llegó Informe OCDE *“Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”* (en lo sucesivo, Informe OCDE 2000) que elaboraba la primera lista de treinta y cinco jurisdicciones¹⁹ que eran consideradas paraísos fiscales por la concurrencia de los factores desarrollados y porque no se habían obligado a modificar su marco fiscal.

Ya que se ha presentado al Informe OCDE 2000 hay que decir que fue éste el que introdujo la distinción entre paraísos fiscales cooperativos y no cooperativos en función de si dichos territorios habían adoptado el compromiso o no de modificar su marco fiscal lesivo.

La OCDE empezó a considerar como características claves para la identificación de los paraísos fiscales el ser territorios de nula tributación, los cuales realizaban actuaciones de carácter administrativo sin transparencia unida a la inexistencia de un régimen de comunicación adecuada entre administraciones. No obstante, la OCDE consideraba que las auténticas medidas de defensa y lucha contra estos territorios se tenían que activar cuando no se observase ningún tipo de compromiso por parte de este de cambiar su régimen de actuación fiscal desleal²⁰. En cuanto a los cooperativos no es que no hubiesen medidas de

¹⁸Cfr. Martos García, J (2021), *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Pp.27-29.

¹⁹Dentro de las cuales, entre muchos otros, estaban pequeños Estados europeos como Andorra y Mónaco.

²⁰De ahí que se utilizase el término “ paraíso fiscal no cooperativo” para referirse a ellos.

actuación o prevención contra estas prácticas realizadas en esos territorios determinados ya que, aun teniendo el compromiso de modificar su marco fiscal, realizaban prácticas que eran susceptibles de quedar encuadradas como actuaciones típicas de los paraísos fiscales. A pesar de todo, la OCDE consideraba que no realizaban actuaciones fiscalmente perjudiciales para otros Estados.

En este marco nació el “Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal”, que supuso el instrumento jurídico por el que los paraísos fiscales no cooperativos podían abandonar esta denominación sobre sus jurisdicciones si se acogían a las exigencias mencionadas del Informe OCDE 2000²¹.

Entre la efectividad de las distintas medidas adoptadas, se puede mencionar la prohibición de excusarse en el derecho del secreto bancario²² cuando se solicitase un intercambio informativo en aras de adaptarse al compromiso de transparencia y flujo informativo adecuado.

Finalmente, se consideraban como jurisdicciones no cooperativas las que no cumplían los patrones marcados por la OCDE de transparencia e intercambio de información. Partiendo de estos patrones modelo, todas las jurisdicciones que los respetasen se publicaron en el Informe OCDE 2006 *Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field* con vistas comparativas respecto a las medidas impuestas en las distintas jurisdicciones parte. Se puede ver como el concepto de JNC no es para nada nuevo actualmente, ya que en el Informe OCDE 2006 ya no se hablaba ni de paraíso fiscal ni de paraíso fiscal no cooperativo.

La realidad del momento destacó la utopía de la situación cuando, a la insuficiencia que todavía había de instrumentos jurídicos internacionales que permitieran un verdadero régimen de comunicación de información, se unió la llegada de la crisis económica mundial de 2008 que inmediatamente hizo surgir por parte de los Estados la necesidad de salvar su economía de cualquier forma.

Para intentar paliar los efectos de la hecatombe que se presentaba a los miembros de la OCDE se exigió, con más hincapié, distintas imposiciones para ser consideradas jurisdicciones cooperativas, como que su marco normativo estuviese adaptado para responder eficazmente a las peticiones informativas en esta materia y el hecho de tener en vigor doce

²¹Vid. *Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices* (Informe OCDE 2000).

²²Vid. Informe OCDE 2000 *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*.

instrumentos bilaterales internacionales mínimos por Estado para hacer aún más efectivo el intercambio de información ²³.

Cabe finalizar diciendo que tras las elaboraciones de nuevas listas e informes por la OCDE y por mucho que nuevamente se consiguiera que las distintas jurisdicciones, en sus diferentes grados de insatisfacción respecto a los patrones iniciales internacionales, adoptasen las exigencias fiscales, la satisfacción teórica no correspondía con la satisfacción práctica real.

En cuanto a los regímenes preferenciales considerados como perjudiciales, primero, hay que decir que en el Informe OCDE 1998 se establecía que el privilegio fiscal era un elemento necesario para que un territorio ofreciese un régimen preferencial. El tratamiento privilegiado lo ha de ser en comparación o en sustitución de las normas fiscales aplicables correspondientes en ese mismo país (tipo de gravámenes inferiores, aplicaciones de bonificaciones o deducciones indebidas,...). No todo régimen preferencial era perjudicial para la OCDE porque para ello debía de darse respecto de rentas que procediesen de actividades móviles. Un ejemplo, a nivel nacional, sería la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades en la cual, en sus artículos 48 y 49, establecen para las actividades consistentes en inversiones de arrendamiento de viviendas ubicadas en territorio de España un beneficio fiscal, habiendo un régimen preferencial pero no perjudicial²⁴, ya que no se trata de actividades económicas de rentas móviles en base al criterio sostenido por la OCDE²⁵.

Tras comprobar la concurrencia de lo explicado anteriormente, el carácter perjudicial de los regímenes preferenciales había que examinarlo también a la luz de distintos factores de carácter tributario a los que es necesario remitirse a los expuestos en los paraísos fiscales, entre los que hay que añadir como adicional y de necesaria concurrencia junto con el imprescindible, la compartimentalización económica territorial (*ring fencing*, que ya se ha presentado en la página 8²⁶).

²³Todo esto fue realizado coordinadamente entre la OCDE y el G20. En este último se encuentran los líderes mundiales para buscar soluciones a escala global tras la crisis de 2008. Éstos representan el 20 % del PIB mundial y dos tercios de la población mundial. La Unión Europea está integrada en el G20 y es la segunda potencia económica más fuerte en este grupo.

²⁴Op.cit. Martos (2021), *Jurisdicciones no cooperativas* .pp.32-33.

²⁵El Informe OCDE 2000 elaboró la primera lista de actividades móviles y, consiguientemente, en el Informe OCDE 2004, se redactó en qué casos los regímenes preferenciales que se establecieran sobre ellas podían ser perjudiciales.

²⁶De forma similar, aunque con algo más de profusión, lo dice Maldonado Carcía-Verdugo, A. (2002). “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”. Documentos Instituto Estudios Fiscales, nº1, p-14, a la cual puede servir remitirse.

2.2. Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información y el Proyecto *BEPS*

Los patrones internacionales de régimen de comunicación informativa tras solicitud anticipada había fracasado por la insuficiencia de las reformas en el marco fiscal de las jurisdicciones implicadas así como la suscripción meramente aparente de doce tratados internacionales que se quedaba en la formalidad y no en la verdadera intención de alcanzar el objetivo perseguido.

En este escenario nació el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria²⁷ y el proyecto *BEPS*, por los cuales se volvieron a revisar prácticamente la totalidad de los conceptos vistos a lo largo de este capítulo. Así los Estados cuentan con las valoraciones realizadas tanto desde el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información como las realizadas por el proyecto *BEPS*.

En cuanto a las JNC, ante la exigüidad de la dinámica del *EOIR* (*Exchange Of Information on Request*, por el que ya se obtenía tras una solicitud anticipada de información) la OCDE apostó también por un régimen de comunicación informativa automático a través del *Automatic Exchange of Information (AEOI)*, sin eliminar al anterior ya que ambos operan coordinadamente.

Lo que perseguía el Foro es alcanzar los patrones internacionales marcados a través de la inclusión del mayor número posible de jurisdicciones, hasta tal punto que en 2011 se alcanzó ciento sesenta y dos miembros, lo cual concuerda con el *animus* del Foro. Se exigía a sus integrantes el sometimiento de exámenes o inspecciones regulares alcanzando también a los no integrantes del mismo en los que se apreciase señales que suscitasen alarmas. Por este motivo, el Foro exigía la necesidad de disposición de un verdadero régimen de comunicación informativa efectiva en toda jurisdicción incorporada a aquél resultando insuficiente la mera existencia²⁸.

En cuanto al régimen de comunicación efectiva automático hay que destacar que llegó en un marco histórico protagonizado por una crisis económica global ante la necesidad de paliar la disminución en la recaudación tributaria consiguiente²⁹. En este contexto se redactó el *Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de*

²⁷Adquirió esta denominación el 17 de septiembre de 2009.

²⁸Interesa remitirse a la página web del Foro en aras de un mayor descubrimiento detallado de los aquí presentado disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

²⁹También se estableció una vez que los Estados Unidos impusiera en su jurisdicción la *Foreign Account Tax Compliance Act* (FACTA) que tuvo aplicación completa en 2017.

información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 y promulgó la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. Por ésta se implementa un régimen de comunicación para entidades de carácter financiero sobre sus “clientes no residentes de forma similar al régimen establecido por la FACTA”³⁰.

Acerca del proyecto BEPS hay que indicar que en base al Informe OCDE 2013 *Addressing base erosion and profit shifting* se destacó la nueva jugada elusiva fiscal (debido a la descoordinación estatal) aprovechando lagunas jurídicas existentes en la cadena de tratados internacionales para evitar la doble imposición consistente, como es de esperar, en la disgregación de la base imponible de la jurisdicción donde se habían generado (lo que en un principio, con aquellos tratados, fue positivo porque supuso una apertura con el comercio internacional, al final, tuvo el triste resultado de que los países de residencia de las sociedades obtienen como recaudación cantidades irrisorias por el Impuesto sobre Sociedades). De ahí nació el “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*” (Proyecto BEPS) integrado por quince acciones (de entre las cuales, se va a proceder a ver la importancia de su quinta acción más adelante) que a su vez se basó, genéricamente, en blindar el punto de actividad territorial principal y en acentuar la claridad y seguridad del tráfico jurídico.

Hay que decir también que “*la iniciativa BEPS altera la finalidad fundamental del Derecho Internacional Tributario, ya que, en vez de buscar la eliminación o reducción de la doble imposición internacional, se pasa a combatir contra la doble no imposición o la reducción ilegal, incluso contra el espíritu de la Ley, de los impuestos a pagar en las diversas Haciendas nacionales*”³¹.

El proyecto también incorporó un nuevo régimen de comunicación de información pero con carácter “espontáneo”, donde la otra administración no ha solicitado ningún tipo de información pero se le es facilitada porque se considera que puede ser de interés en cuanto a la recaudación tributaria.

³⁰Cfr. Martos Belmonte, P. (2016). “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (“CRS, *Common Reporting Standard*”): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014.” *Crónica Tributaria*. N°159/2016. P-103

³¹Cfr. Carbajo Vasco, D. (2015)” Un agujero negro sobre la gobernanza mundial. Los paraísos fiscales”. Dykinson.P-234

En cualquier caso hay que saber que los Estados con regímenes preferenciales perjudiciales y con paraísos fiscales serán considerados como jurisdicciones no cooperativas siendo ésta una palabra colectiva que acoge a éstos dos últimos conceptos³².

Al mismo tiempo la OCDE, a medida que se centraba en actualizar el concepto de JNC innovándolo, trajo consigo el desinterés por el concepto de paraíso fiscal y la preferencia en el tratamiento de los regímenes preferenciales perjudiciales.

En cuanto a los últimos, el proyecto BEPS se encargó de expandir su ámbito de aplicación incluyendo un nuevo tipo de actividades incidentes en la economía: la propiedad intelectual y una nueva señal de identificación de estos regímenes: la inexistencia de actividad principal territorial³³ (a través de la quinta acción del Proyecto BEPS). Hay que recordar que la presencia de algún factor o varios no significa que se esté ante un claro caso de régimen preferencial perjudicial, solo son indicadores que auxilian en la detección e identificación de los mismos.

El resultado del resurgimiento de esta labor por el proyecto supuso el análisis de trescientos nueve regímenes preferenciales hasta agosto de 2021, dentro de los cuales uno fue estimado como un auténtico régimen preferencial perjudicial, seis altamente peligrosos pero sin relevancia realmente negativa en la economía y dieciséis altamente lesivos tenían en el compromiso de eliminarse o corregirse y siete están inmersos en una etapa de control³⁴. La motivación de incluir la propiedad intelectual vino fundamentada en que, dada la importancia económica de ésta, el lucro conseguido por los Estados se integrase en la no conculcación de la integridad fiscal de otros Estados y en que la generación de la renta estuviese vinculada al territorio³⁵.

En cuanto al nuevo índice de actividad territorial principal, hay que mencionar que su nueva inclusión vino suscitada por el hecho de que no se adoptase un determinado régimen por la simple existencia de un trato fiscal privilegiado, posibilitando esto la correlativa recaudación tributaria por las rentas generadas en el territorio a través de la actividad principal³⁶. De esta manera, si un régimen preferencial no subordina el acogimiento del sujeto de éste al establecimiento de la actividad principal en su territorio tendrá la consideración de perjudicial.

³²Aspecto por el cual se ha inclinado la Unión Europea y la legislación española, y que se verá con mayor detenimiento en los dos apartados siguientes.

³³Junto a los ya conocidos del factor de esencial concurrencia, opacidad, inexistencia de régimen de comunicación informativa adecuado y el *ring fencing*. Puede ser de ayuda remitirse al subapartado anterior.

³⁴Vid. Informe OCDE “Harmful Tax Practices- Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action five. Update (as of August 2021)”.

³⁵Op.cit. Martos (2021), *Jurisdicciones no cooperativas*. Pp 104-106.

³⁶Op.cit. Maldonado(2002), “Nueva posición de la OCDE”. P-9.

La acción número cinco del proyecto BEPS suponía una desventaja perjudicial en comparación con los territorios que no gravaban la ganancia, lucro o rendimientos sociales. A éstos últimos solo se les exigía el respeto de los conocidos patrones internacionales. *“Razones de equidad exigen dar un tratamiento similar a situaciones similares. Así, no parece equitativo exigir a determinadas jurisdicciones que modifiquen sus regímenes preferenciales para evitar que se apliquen sólo a no residentes o para que se apliquen sólo, si se realiza actividad económica sustancial en la jurisdicción y que, sin embargo, se permita que otras jurisdicciones no apliquen Impuesto sobre Sociedades o lo apliquen a tipo cero o casi cero, permitiendo así la atracción de bases imponibles de no residentes y no exigiendo por definición que se realice actividad económica real en la jurisdicción. En los dos casos, obviamente, bajo la premisa del cumplimiento de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información”*³⁷.

Esto provoca retomar la inicial definición de paraíso fiscal ³⁸ presentada en el informe OCDE 1998 y sus factores (tributarios y no tributarios), y ante esta situación, el Proyecto BEPS ha decidido afrontar la inobservancia de este fenómeno, ignorado desde la redacción de aquel informe de forma que, si no se reclama el criterio de concurrencia de actividad principal territorial en un sistema fiscal determinado se estimará como JNC.

³⁷Cfr. Maldonado García-Verdugo, A. (2017) “El ¿nuevo? enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales” Carta Tributaria. Revista de Opinión, Nº 22.

³⁸Desde la órbita de las JNC, obviamente.

3. LÍNEA DE ACTUACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA.

3.1. Lista de territorios no cooperativos en la Unión Europea.

En este capítulo se empieza por la idea de la iniciativa de la Comisión Europea en un pasado reciente, en 2015, de elaborar su propia lista de países que no estaban integrados en la Unión Europea y que eran considerados como jurisdicciones no cooperativas. Esta lista se elaboró a partir de la consideración de listas nacionales de los distintos Estados miembros, lo cual evidenciaba una absoluta falta de uniformidad en la elaboración de los criterios utilizados para conformar la misma. En 2016, la Comisión elaboró los primeros criterios útiles para la conformación de la lista, en este primer esbozo se partía de la hipócrita decisión de no incluir en la lista a países de la Unión Europea. Junto a este criterio, se añadió el de no considerar a los territorios infradesarrollados por la dificultad que le supondrían adoptar las exigencias esgrimidas en un corto periodo de tiempo. Una vez seleccionados los territorios a aplicar los criterios, se diferenciaron a las jurisdicciones seleccionadas en dos listas una “lista negra” y otra “lista gris”. La diferenciación entre ambas residía en la falta de compromiso o en la existencia de éste, respectivamente, de acoger los criterios elaborados³⁹.

El Consejo elaboró la primera lista el 5 de diciembre de 2017, la cual la elaboró el Grupo “Código de Conducta” por encargo (en el 2016) y resultó la lista de las conclusiones de 2017 que determinaba diecisiete territorios no integrantes de la Unión Europea. En 2019 y en 2020 se realizaron verificaciones trascendentales, coincidentes con la finalización de los términos establecidos en 2018 y 2019 para los territorios que, por compromisos adoptados anteriormente, salieron de la lista. En 2021 la lista se revisó dos veces y, en 2022, se hizo la verificación en febrero y la próxima se realizará en octubre⁴⁰.

Como se ha mencionado, la llamada “lista negra” estaba formada por diecisiete jurisdicciones en las *Conclusiones del Consejo sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2017/C 438/04)* y la gris por cuarenta y siete. Entre las actualizaciones más recientes (de febrero y octubre de 2021) la “lista negra” está conformada por nueve países y la “gris” por dieciséis⁴¹, en la primera lista estaban Vanuatu, Trinidad y Tobago, Samoa, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Palaos, Guam, Panamá, Samoa

³⁹Básicamente, se basaban en datos de la Oficina Europea de Estadística (Eurostat) y del Fondo Monetario Internacional (FMI) referentes a las relaciones comerciales de los países no integrantes de la Unión Europea con ésta y a la comparación de la situación económica de un país con su estructura financiera.

⁴⁰Vid. <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

⁴¹*Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2021/C 413 I/01)*.

Americana y Fiyi. En la gris estaban Turquía, Botsuana, Tailandia, Qatar y Hong Kong, entre otras. En las *Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2022/C 103/01)* se puede apreciar que en la “lista negra” no hay ninguna variación con respecto a la lista de 2021 y respecto a la “lista gris” lo que hay es una ampliación de países que son susceptibles de ser integrados en la lista negra si no adoptan los compromisos en cada caso establecidos.

Las distintas listas contienen diferentes disposiciones de defensa con niveles coactivos en cada momento determinado para alcanzar la práctica fiscal deseables. Las disposiciones de defensa contenidos en el Anexo III de las conclusiones del Consejo de 2017 ya las adoptó España. En cualquier caso, conviene advertir el dinamismo tanto de los criterios utilizados como de la entrada y salida de países de la lista, así como de la compaginabilidad de la lista europea con las nacionales. En España la lista vigente es la realizada por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio⁴², de hecho, en esta lista no se contemplan jurisdicciones que, por el contrario, sí están en la europea. El mantenimiento de esta lista no es de comprensión tácita, en el sentido de que en ningún lado de la ley se diga lo contrario, sino de manifestación expresa del artículo 16.3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

3.2. Pautas para elaborar la lista

En diciembre de 2012 se publicó el “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”, éstas contenían recomendaciones sobre medidas para promover la implementación de estándares mínimos de buena gobernanza en el sector fiscal para ser aplicados por terceros países. No obstante, la labor realizada por el proyecto BEPS y por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de información provocó que se ampliases los estándares o pautas. Así, en 2016, se publicó una comunicación en base a la cual los criterios eran transparencia, igualdad fiscal y actividad económica principal territorial.

El primero se subdivide en tres puntos, el primero se refiere a disponer de la infraestructura necesaria para hacer efectivo el régimen de comunicación de información automático y el segundo exige lo mismo pero respecto a la solicitada con carácter previo. El tercer punto se refiere a que el país tenga ratificado la “Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal” o un instrumento análogo que comprenda las dos

⁴²Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

exigencias de los dos puntos anteriores. Desde el 1 de enero de 2019, se exige respetar los tres puntos para entender cumplido este primer criterio.

Hay que decir que respecto a los territorios en vías de desarrollo (como Tailandia) que no es que no se exigiese todo lo que implica este criterio sino que se le someten a un tratamiento jurídico menos exigente bajo la comprensión de la mayor dificultad que le suponen para éstos adaptarse a las metas establecidas y bajo la espera de que efectivamente lo realicen.

En cuanto al segundo criterio, este también se subdivide, en este caso, en dos puntos. El primero es relativo a la prohibición de establecer incentivos fiscales preferenciales que puedan ser considerados perjudiciales en base al Código de Conducta Fiscal Empresarial. Se equipara estos incentivos con los ya vistos regímenes preferenciales fiscales perjudiciales. El segundo punto se basa en la prohibición de un territorio de establecer una organización fiscal que suponga una atracción para el exterior sin contar la actividad económica real. Entra a aplicarse cuando un territorio no aplica un impuesto sobre sociedades o, teniéndolo, lo aplica con un tipo de imposición cero o cercano a él⁴³.

En cuanto a la presentación del Código de Conducta Fiscal Empresarial hay que mencionar que desarrolla pautas para identificar actuaciones tributarias que puedan promover prácticas competenciales nocivas en el marco fiscal. Su aplicación se hace efectiva por la adopción de un compromiso, con carácter voluntario, por parte de un estado consistente en la no realización de actuaciones fiscales perjudiciales y en la supresión de las ya existentes. De la aplicación del Código se encarga el Grupo “Código de Conducta” fundado a finales del siglo XX que, entre sus fundamentales objetivos, está la supervisión de la lista europea de territorios no cooperativos fiscalmente con la UE ⁴⁴.

El tercer requisito es la exigencia, respecto de los regímenes referenciales, de cumplir con la pauta la actividad económica principal territorial⁴⁵. Este tercer requisito, a su vez, se divide en dos puntos, el primero consistente en que el territorio tenga el compromiso de acoger los patrones mínimos del proyecto BEPS y el segundo, se basa en que el territorio obtenga una valoración del anterior punto admitida o aceptada.

⁴³Op.cit. Martos, *Jurisdicciones no cooperativas* .pp 151-154.

⁴⁴Vid. <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/02/05/code-of-conduct-on-business-taxation-new-chair-of-the-council-working-group/#:~:text=EI%20C%C3%B3digo%20de%20Conducta%20so bre,favorecer%20la%20competencia%20fiscal%20perniciosa>.

⁴⁵Exigible a todo tipo de territorios en base de Acción 5 del Proyecto BEPS.

4. DESARROLLO LEGISLATIVO EN ESPAÑA.

4.1. Desde el Real Decreto 1080/1991 hasta la Ley 11/2021.

El “Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia”⁴⁶ es el principal medio para la aplicación de los fondos *Next Generation EU* que implica una de las mayores ayudas económicas (consistente en setenta mil millones de euros) más importante de los últimos años en España⁴⁷. En el Plan se especifica la forma de aplicación de éste, que de entre todos sus componentes, el que más interesa aquí es el “Componente 27” denominado “Medidas y actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal”⁴⁸. En él se establece que la preocupación por prevenir el fraude fiscal es la principal meta a alcanzar para poder actualizar el marco fiscal español, siendo esta la idea esencial para poder garantizar la equidad fiscal y la eficiencia en su funcionamiento y defensa⁴⁹. Por ese motivo, se ha elaborado una nueva ley antifraude, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal⁵⁰.

Puede ser este buen momento para hacer un breve paréntesis, y detenerse, con algo más de profusión, en la idea de que el funcionamiento de cualquier modalidad de fraude y de prácticas evasivas pone en tensión la estructura financiera de una realidad fiscal y supone la absoluta ignorancia y violación de sus principios configuradores que, en el sistema español, se ubican en el artículo 31 de la CE y en el 3.1 de la LGT que recogen los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad y el de generalidad. En el fenómeno evasivo, que en este trabajo se analiza, tiene especial incidencia la conculcación del principio de igualdad, ya que a pesar de ser un elemento básico del ordenamiento jurídico por el artículo 1 de la CE y ser elemento superior del mismo, su evitación en este extremo es una realidad que padece no solo la sociedad española sino también la internacional.

⁴⁶Para el acceso al Plan completo ir al siguiente enlace:
https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf

⁴⁷Vid. <https://www.mincotur.gob.es/es-es/recuperacion-transformacion-resiliencia/Paginas/plan-recuperacion-transformacion-resiliencia.aspx>

⁴⁸Para lo explicado también puede interesar remitirse al “Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023” a sus apartados II.4 y VII. Disponible en:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

⁴⁹Vid. Rodríguez Márquez, J. (2021). “La evaluación de las medidas contra el fraude fiscal”.

⁵⁰Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Asimismo, se puede apreciar, como aberrantemente infringido, el principio de progresividad, en el sentido de que, en un primer momento, por éste aumenta la contribución del sujeto pasivo a los gastos públicos cuanto mayor sea su riqueza (sin sobrepasar la línea de la confiscatoriedad). Bien, pues con el funcionamiento de las JNC se ve cómo los poderosos agentes económicos (ya sean personas físicas o jurídicas) nacionales o internacionales quieren poner a salvo de la contribución sus fortunas y el resto de los ciudadanos son los que, con su patrimonio, contribuyen al sostenimiento de un Estado y a preservar el buen funcionamiento de los servicios públicos para ellos y para los evasores.

La ley 11/2021 no es ni la primera que se ha adoptado para combatir el fraude fiscal ni será la última⁵¹, por este motivo, se va a analizar los aspectos esenciales en la lucha contra las JNC en la evolución legislativa española, durante la cual se va a poder observar que va en concordancia a la del plano internacional⁵².

En el marco histórico español hay que nombrar el ya presentado RD 1080/1991 por el que se establece una lista de JNC, todavía vigente, junto a la europea (contenida en las *Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales* de 2022). La lista española del Real Decreto está formada por cuarenta y ocho jurisdicciones y se caracteriza, por un lado, por su enumeración *numerus clausus* (solo se puede modificar mediante la reforma oportuna) y, por otro lado, por sus criterios basados en la nula o baja imposición tributaria así como la falta de transparencia informativa (esto explica por qué Suiza no estaba integrada en la lista, ya que no concurría el primer criterio mencionado)⁵³.

Más tarde, el RD 116/2003 modificó el anterior y permitió a los integrantes de la lista poder salir de la lista de forma automática si establecían con España un efectivo régimen de comunicación informativo con su administración a través de dos medios. Uno era mediante la suscripción de un Tratado Internacional para evitar la doble imposición con disposición de régimen de comunicación tributaria, aunque ésta no era de necesaria constancia expresa por la supuesta utilidad de la que ya circulaba por este mismo instrumento internacional. El otro medio era mediante la suscripción de un Acuerdo de régimen de comunicación

⁵¹Vid. Serantes Peña. F. (2021). “La penúltima Ley contra el fraude fiscal”.

⁵²Puede interesar sobre la lectura de los excesos e injusticias cometidos en la legislación contra el fraude fiscal en España el artículo de Campanon Galiana. L. (2021). “La irreal lucha contra el fraude fiscal en España”. Disponible en:

<https://www.politica-fiscal.es/equipo/laura-campanon-galiana/la-irreal-lucha-contr-el-fraude-fiscal-en-espana>

⁵³Cfr. Martos García.J. (2017). “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento jurídico español.Previsiibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”.Revista Quincena Fiscal.Número 3.P-3.

informativa,específicamente, con constatación obligatoria del mismo⁵⁴. Pero la única modificación que se realizó en la lista fue en 2006 con la salida de Malta, que ratificó un tratado con España bajando la lista a cuarenta y siete jurisdicciones. Desde la salida de Malta en 2006 hasta 2010 no entró en vigor ningún instrumento que provocase la salida de nuevas jurisdicciones. A partir de ese año, y hasta 2012, fueron quince las jurisdicciones que lo hicieron, como se observa en el siguiente cuadro, quedando la lista en treinta y tres.

Países que abandonaron la lista del RD 1080/1991 por el mecanismo de salida automática desde 2010 a 2012.

PAÍS	INSTRUMENTO	ENTRADA EN VIGOR
Andorra	Acuerdo (art. 12.4)	23/11/2010
Antillas Holandesas (Curasao, San Martín y otras)	Acuerdo (art. 14.4)	27/01/2010
Aruba	Acuerdo (art. 15.4)	27/01/2010
Rep. Chipre	Tratado	28/05/2014
Emiratos Árabes Unidos	Tratado	01/04/2007
Hong-Kong	Tratado	13/04/2012
Las Bahamas	Acuerdo (art. 13.4)	17/11/2011
Barbados	Tratado	14/10/2011
Jamaica	Tratado	16/05/2009
Rep. Malta	Tratado	12/09/2006
Rep. Trinidad y Tobago	Tratado	28/12/2009
Luxemburgo	Tratado (modificación)	16/07/2010
Rep. Panamá	Tratado	25/07/2011
Rep. San Marino	Acuerdo (art. 14.4)	02/08/2011
Rep. Singapur	Tratado	02/02/2012

Fuente: Op.cit. Martos(2021), *Jurisdicciones no cooperativas*, p.183.

Más adelante, por la Disposición Adicional primera (en adelante, DA1º) de la ley 36/2006, se mantuvieron los criterios de clasificación de paraísos fiscales incluyendo un mecanismo, junto al de salida visto anteriormente, de reentrada a la lista y diferenció a los paraísos fiscales con los territorios de nula tributación.

La anterior diferenciación venía motivada en que los paraísos fiscales tenían como motivación principal ser el escondite de rentas procedentes de otro Estado y los territorios de nula tributación se caracterizaban porque no existían en ellos las figuras del Impuesto sobre la Renta sobre Personas Física(IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) en igual manera o parecida a como se hacía en la legislación española (aspecto que sigue vigente como se verá). Para ser considerado como

⁵⁴Cfr. Artículo 2.2 del RD 116/2003. BOE núm. 28, de 1 de febrero de 2003.

paraíso fiscal se debía de estar reflejado como tal en una norma reglamentaria, mientras que para ser considerado territorio de nula tributación bastaba tener el requisito expresado, suponiendo que esto no sucedía en las jurisdicciones que sí tenían suscrito con España un Tratado o un Acuerdo.

En cuanto al mecanismo de reentrada en la lista hay que mencionar que entraba en funcionamiento cuando el Tratado o el Acuerdo en virtud del cual se había salido de la lista, dejaba de operar. No hay que perder de vista la idea de que por el régimen de salida automático dejaron de ser considerados paraísos fiscales dieciséis jurisdicciones en total y fueron cero las que volvieron a entrar, lo que quizás pone en relieve la conveniencia internacional de ir simulando el cumplimiento de las exigencias dictadas por las distintas instituciones internacionales.

El precedente legislativo a la ley 11/2021 que modificó la DA1º de la ley 36/2006 fue la ley 26/2014 que estuvo en vigor hasta la entrada de aquélla. Lo que hay que destacar de esta reforma es la eliminación tanto del régimen de salida como de entrada a la lista. La fundamentación de esta reforma se basaba en que por el hecho de que una jurisdicción suscribiera con España un Tratado o un Acuerdo no justificaba la salida automática de la lista, sino que ésta debía de constar con carácter explícito. No obstante en la práctica no fueron estos los pasos a seguir, como sucedió con el Sultanato de Omán, que abandonó la lista de manera directa (la cual seguía sin estar actualizada tampoco por esta ley, quedando entonces treinta y dos jurisdicciones) por suscribir con España un Convenio⁵⁵.

De la novedad de esta reforma puede ser lógico sostener la retroactividad de la decisión, de tal forma que los territorios que salieron por el régimen automático de salida deberían de volver a entrar y volver a realizar la salida pero ahora con base al fundamento exigido por la vigente Ley en este momento⁵⁶. No obstante la justificación de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014 se basó en rechazar sus efectos retroactivos⁵⁷.

⁵⁵A tal efecto puede interesar la lectura de la siguiente Dirección General de Tributos de 3 de noviembre de 2015 acerca del Convenio referido:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Informe_DGT_%20Sultanato_de_Oman.pdf

⁵⁶Cfr. Siota Álvarez. M. (2015). “La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización”. Crónica Tributaria. Número 157/2015.P-176.

⁵⁷Vid.https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraisos_fiscales_DGT.pdf

Con la ley 11/2021, en consonancia con la labor que se iba realizando desde el plano internacional, se ha establecido el concepto de “jurisdicción no cooperativa” como acaparador de todos los vistos hasta ahora, como novedad principal de esta reforma. Asimismo, por primera vez en la legislación española, se habla en la ley de los regímenes preferenciales perjudiciales, que son tratados como JNC si reúnen los requisitos específicamente considerados para ellos. La vigencia de la desactualizada y anticuada lista del Real Decreto 1080/1991 queda en peligro con vista a una nueva supuesta revisión venidera.

Como ya se ha visto en el apartado 2 no es nuevo en 2021 el término “jurisdicción no cooperativa”⁵⁸, ya que desde hace más de diez años, con el informe OCDE 2006, se hizo la última mención al precedente concepto de “paraíso fiscal”. No solo desde esta institución internacional sino también desde el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria y desde el Proyecto BEPS así como desde la Unión Europea (en 2016 con la elaboración de su propia lista). Hechos por los cuales a nivel interno se ha provocado esta transformación conceptual que no ha sido provocado sino por la debida actualización por parte de la legislación española al trabajo internacional junto a la necesidad de aumentar la eficiencia de la lucha contra el fraude fiscal como se desarrolla en la Exposición de motivos de la ley 11/2021.

“1. Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) En materia de transparencia fiscal:

1.º) La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁵⁹, que sea de aplicación.

2.º) El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.

3.º) El resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

⁵⁸Cabe mencionar que tanto la RAE como el Diccionario panhispánico del español jurídico no recogen el término de JNC, solo la de paraíso fiscal.

⁵⁹Interesa remitirse al artículo 1.2 de la LGT. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

4.º) *El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.*

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

b) Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.

c) La existencia de baja o nula tributación.

Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

3. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, de conformidad con lo establecido en esta disposición, con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas

resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.”⁶⁰

Como se puede apreciar en el texto transcrito, en el apartado primero de la DA1º, no se establece qué se entiende por JNC, sino que se remite a su segundo apartado para poder apreciar su existencia. Criterios los cuales también sirven para poder actualizar, no se sabe cuándo (ni siquiera hay una previsión aproximada), la lista del Real Decreto 1080/1991. Como se puede observar en el apartado dos y tres de la DA 1º se recogen criterios de identificación distintos para “países y territorios” y para “régimenes fiscales perjudiciales” a pesar de que, en cualquier caso, todos ellos son considerados como JNC. Asimismo, también hay que apreciar que no se sabe si respecto a los criterios a que se refiere este apartado uno es necesario que concurran todos o no para poder apreciar la existencia de una JNC (no se establece de forma clara).

A pesar de la pretendida eficacia que se persigue en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal con la reformulación conceptual, no son pocas las deficiencias que se pueden apreciar ya en esta joven ley, como si se tratase de una herencia histórica de la que cuesta desprenderse.

Empezando por los criterios para identificar “países y territorios” es el de transparencia el primero reflejado. Conviene recordar que desde 2019 en la Unión Europea exige el cumplimiento de los tres requisitos de régimen de comunicación mediante petición anticipada y automática así como la ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. Aspectos que no concreta la ley española y cuya imprecisión informativa afecta tanto lo dispuesto en el número 1º de la letra a) como en el número 2º y en el 3º. Ésto, unido a la discrecionalidad que confiere la ley a la actual ministra de Hacienda, puede resultar en una disfuncionalidad operativa que afecta la eficacia de la nueva ley .

En el número 4º de la letra a) se destina a promover una mayor claridad informativa, que se trata de evitar mediante la interferencia de sociedades que fomentan la dificultad de identificar al dueño de las mismas. En este sentido, son esenciales las labores del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) que se orienta a examinar si las jurisdicciones van implementando las directrices realizadas “en prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo” para lo cual España ha ido trasponiendo la directivas y recogiendo estas labores en su ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y, más recientemente, en el Real Decreto Ley

⁶⁰Cfr. Artículo 16.1 de la *Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. BOE núm. 164, de 10 de julio de 2021.

7/2021. Ambos cuerpos legales son útiles para poder identificar los diferentes casos en el que se pueden identificar al “titular real”.

La letra b) del apartado 2 de la DA 1º habla de “sociedades extraterritoriales” que se refiere a aquellas sociedades que han sido constituidas en un país, pero cuyo propietario no reside en la jurisdicción en la que lo hace la sociedad ⁶¹. La residencia de ésta se encuentra fundamentada en razones de beneficio del marco fiscal, basado en el ahorro generado y en la gran dificultad de identificación de tales prácticas (y del propietario) y que se condenan desde la fiscalidad internacional. Sin embargo, el hecho de incluir como JNC a un país o territorio que facilita la creación de este tipo de sociedades sin existir la exigencia de reflejar en ese territorio la actividad principal y económica, pero sin que concurra un nivel impositivo nulo o bajo, incluso nominalista, podría contradecir la orientación de la OCDE y de la Unión Europea. Recordando lo explicado en su momento, se puede resumir en que el criterio de “actividad económica real” se exige tanto a las jurisdicciones que no tenían impuesto sobre sociedades como las que los tenían y lo aplicaban con un tipo impositivo muy bajo

En relación con la letra c) del apartado dos hay que destacar que respecto de los territorios de baja tributación. No se especifica en la ley los límites a partir del cual se pueden entender que existe baja tributación. En cualquier caso, hay jurisdicciones que tienen Impuesto sobre Sociedades (sobre el beneficio social hay gran debate) con un tipo de gravamen muy inferior respecto del español y que no son considerados como JNC. Por ejemplo, el irlandés que frente al 25 % español tiene un 12,5%. Quizás no se ha cuantificado el límite esperando alguna respuesta específica por parte de instituciones internacionales. En el plano internacional no se definía la inexistencia de tributación o tributación baja como señal suficiente que sirviera para identificar una práctica fiscal nociva. No obstante, en el Marco Inclusivo de la OCDE de 2020 se ha acordado entre los Estados miembros que se espera, a partir de 2023, que se grave con un 15 % mínimo los beneficios obtenidos por las sociedades si éstos parten de la cantidad de 750 millones de euros en cualquier estado adherido⁶².

Dentro del respeto de la decisión de cada Estado de si decide gravar o no el beneficio social, si por la ganancia global en la jurisdicción de la que provenga la sociedad, o en la que vaya a actuar, no se grava o se hace con un porcentaje mínimo, se puede gravar en la que

⁶¹Conocidas también como sociedades *off shore*.

⁶²Op.cit. Martos (2021), *Jurisdicciones no cooperativas* .p. 250-253.

corresponda para evitar la nula tributación y bajo la exigencia de no superar un mínimo, aunque suponga gravar la misma riqueza en más de un Estado.

El apartado cinco no deja de ser impreciso porque no establece qué sucede con los territorios que salieron de la lista española a través de la ratificación de un Acuerdo o Tratado. En base artículo decimosexto apartado tres de la ley 11/2021 queda modificado la Disposición Transitoria segunda quedando así: *“En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991”*. En todo caso está servido conflicto jurídico suscitado por la superioridad de los Tratados y los Acuerdos internacionales consagrados en la Constitución respecto de la Orden Ministerial.

En cuanto a los regímenes fiscales nocivos basta con remitirse a lo explicado sobre ellos en los apartados 2 y 3.

4.2. Disposiciones preventivas en la legislación actual.

Para finalizar este cuarto apartado se va a analizar, con carácter general, las distintas medidas establecidas en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (en adelante, IRPF), en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en lo sucesivo, IRNR) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS) para combatir situaciones que facilitan el fraude a la Hacienda española usando las JNC.

Se va a comenzar por el IRPF para lo hay que tener en cuenta que el artículo 8 de la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio* (en adelante, LIRPF) establece que: *“Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley⁶³.”* Tampoco está de más

⁶³Se refiere a diplomáticos, cónsules y personal análogo a ellos.

recordar que una persona tendrá su residencia habitual en España si reside más de 183 días en ésta a lo largo del año natural o si aquí está su economía principal⁶⁴.

Teniendo claro lo anterior, es esencial, por la temática en este trabajo, lo dispuesto en el apartado dos del mismo artículo: *“No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”*.

Este precepto, conocido por algunos autores como “cuarentena fiscal”⁶⁵ es calificado por la mayoría de la doctrina por ser un “impuesto de salida” porque asegura gravar cualquier aumento en el valor al sobrevenir un cambio de residencia fiscal por parte del Estado del que se sale, incluso si de aumento no ha surgido al instante del cambio⁶⁶. No obstante, no hay unanimidad por parte de los autores en considerar este precepto como un *tax exit*, hay otros que lo consideran como un *trailing tax* o “impuesto perseguidor” porque, aparte de no ser un impuesto de pago único ya que se mantiene a la persona física que se ha ido como contribuyente tanto en el periodo del cambio como los cuatro siguientes, se mantiene bajo tal tratamiento en base a la nacionalidad y no en base a su residencia fiscal.

Simplemente decir, a modo de paréntesis y guardando la lógica de lo expuesto en su momento, que a pesar de que, como se ha visto en la LIRPF como en otras que se transcribirán más adelante, aunque la ley se siga refiriendo a paraísos fiscales se tiene que entender referido a todo lo englobado bajo el término de JNC.

Teniendo en cuenta lo anterior, ¿qué sucedería con una persona que no tuviese la nacionalidad pero sí fuese residente fiscal y se tuviese que ir de España por motivos laborales y que el Estado al que se va es considerado como JNC? Como se ha indicado, es la nacionalidad el elemento que sigue obligando personalmente al sujeto pasivo a seguir bajo tal condición. La Dirección General de Tributos (en lo sucesivo, DGT) indicó que la nacionalidad se tiene que tener ya en el devengo del periodo correspondiente y en el que surge el cambio de residencia⁶⁷. Criterio que no se sigue en otros ordenamientos jurídicos,

⁶⁴Cfr. Artículo 9 LIRPF. BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

⁶⁵Cfr. Carmona Fernández, N. (2007). *Guía del impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Editorial CissPraxis. Valencia. 2º Edición. P-92.

⁶⁶Considerando (10) de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

⁶⁷Vid. Resolución Vinculante de la DGT de 31 de marzo de 2006.

que apuestan por la residencia, aunque en el caso español se hace para aspectos puntuales como el referido aquí.

¿La diferencia de trato entre nacionales y residentes puede suponer una discriminación? Sí, en base al artículo 18 o 45, entre otros, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea pero el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el Constitucional español han admitido el trato diferenciado puesto que se realiza para la salvaguarda del interés general.

Lo que se evita con estas medidas es que no se grave la renta en ninguna jurisdicción, es decir, se aumenta el riesgo de la doble imposición la cual se puede corregir o bien con las medidas de deducción prevista en la LIRPF o bien con algún Tratado que hubiese al efecto con la JNC de destino si existiera.

A continuación, se van a analizar las disposiciones establecidas en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en lo sucesivo, LIRNR). El IRNR es el impuesto que mejor materializa la lucha contra el fraude y que en gran parte está determinado por las pautas de la OCDE y por las medidas dictadas desde la UE.

Conviene recordar, por el número de veces que se va a mencionar, qué se entiende por establecimiento permanente. Se puede entender por éste aquel centro de trabajo en el que el empresario no residente realiza su actividad de forma total o parcial, directa o indirecta, de forma habitual y por el que recibe rentas. También es importante recordar que por sociedad filial se entiende aquélla que es controlada y dependiente de una principal o matriz.

Dicho esto se puede adelantar que las disposiciones de lucha contra el fraude que se contienen en este impuesto reside en la figura de la responsabilidad solidaria, en las exenciones, en un concreto tipo de gravamen añadido (que más tarde se concretará), en la especial observancia de entidades en régimen de atribución de rentas y, por último, se hará una sucinta referencia a un gravamen de carácter especial.

Para ver la figura de los responsables para lo cual hay que remitirse al artículo 9.1 y 9.3 LIRNR “1. *Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.*

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 31, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

[...]

3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

La dispensa recogida en el párrafo segundo del apartado primero no va a operar cuando las ganancias sean de un titular residente en una JNC. Así, los dos supuestos de responsabilidad solidaria existentes son, primero, sobre “*pagadores de rendimientos devengados sin establecimiento permanente*” y ,segundo, “*sobre gestores de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente*” cuando el contribuyente titular resida en una JNC. El tercer caso de responsabilidad solidaria, recogido en el artículo 9.4 se refiere al “*ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los contribuyentes a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley (sobre los representantes), que operen por mediación de un establecimiento permanente o en los supuestos del artículo 38, quienes hayan sido designados como sus representantes*”.

En cuanto le exenciones hay que tener en cuenta qué se debe de tener como centro de atención el artículo 14.2 LRNR: “*En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras c), i) y j) del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal.*

Tampoco será de aplicación lo previsto en la letra h) del apartado anterior cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal”. La exención a la que se refiere la letra c) es sobre ganancias derivadas de la renuncia de un derecho dinerario o patrimonial de una persona en favor de otra y rendimientos de inmuebles conseguidos sin

establecimiento permanente. La letra i) se refiere a beneficios obtenidos por valores transmitidos o por participaciones en fondos de inversión por personas físicas o jurídicas no residentes sin establecimiento permanente en España. La letra j) está suprimida. Por último, la letra h) se refiere a los rendimientos asignados por sociedades filiales en España a sus matrices situadas en una JNC⁶⁸.

La determinación de la base imponible del IRNR se realiza en base al Impuesto sobre Sociedades, como indica el artículo 18 de la ley de aquél impuesto y a esa base le corresponde un tipo de gravamen, previsto en la misma ley (en su artículo 19.1). Ahora, hay que tener en cuenta que cuando la ganancia generada por el establecimiento permanente se envía al extranjero, se aplica un gravamen del 19% de forma adicional como bien sostiene el artículo 19.2 de LRNR. La aplicación de este gravamen adicional tiene dos excepciones con su correspondientes matizaciones: *“A las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.*

*A las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco”*⁶⁹.

¿Qué son las entidades en régimen de atribución de rentas? En la LRNR están reguladas de los artículos 34 a 39, son aquellas que carecen de personalidad jurídica, excepto algunas sociedades civiles⁷⁰. Para las constituidas en el extranjero en un territorio calificado como JNC, el tratamiento específico de estas entidades reside en la forma de practicar las retenciones y los ingresos a cuenta, que se realizarán conforme establece la LRNR en su artículo 25, sin considerar exenciones ni el pago fiscal que la entidad realice en su jurisdicción de origen.

Para finalizar hay que hacer una pequeña referencia al *“Gravamen especial sobre bienes inmuebles”*⁷¹. Quedan sujetos a éste las sociedades que residan en una JNC que sea titular de un derecho real de propiedad, posesión o de goce o disfrute de bienes ubicados en España. El porcentaje (3%) se aplica sobre el valor catastral de los inmuebles o, en defecto,

⁶⁸Cfr. Artículo 14 LRNR. BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004.

⁶⁹Cfr. Artículo 19.3 LRNR. BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004.

⁷⁰Vid. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUmjiUwsDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAWHHubTUAAA A=WKE

⁷¹Vid. Artículos 40-45 de la LRNR. BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004.

al valor resultante de la aplicación de los preceptos que correspondan del Impuesto sobre el Patrimonio. Los principales sujetos pasivos son las entidades titulares que están constituidas en JNC aunque en realidad los sujetos pasivos son todas las entidades, pero hay muchas exenciones quedando gravada la situación para las primeras. La misión de este impuesto real es evitar fraudes en materia de titulaciones sobre la renta. Si no se paga en el mes de enero se embarga el inmueble y se satisface así la deuda tributaria.

Para concluir este apartado y el capítulo, se van a desarrollar, brevemente, las distintas disposiciones defensivas existentes en la legislación española respecto de la fiscalidad internacional, para esto se va a tener como soporte legal básico la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, LIS).

Se puede comenzar resaltando que en un mundo globalizado, como es el existente hoy en día, la expansión internacional es segura en la vida de las sociedades. De ahí que la coincidencia de sistemas fiscales distintos por la actividad de la empresa va a ser inevitable, siendo la concurrencia de convenios de doble imposición y la planificación fiscal corriente en estos extremos. En cuanto a ésta última, suele adquirir tintes agresivos⁷² para aprovechar la menor tributación posible, reconduciéndose a fines evasivos y materializándose a través de las JNC. En cualquier caso, hay que tener presente que a las empresas les interesa más no reflejar la existencia de su actividad allí donde residan (no operar allí) y tributar a niveles mínimos, lo cual es la motivación principal de las empresas *off shore*. Éstas se definen como aquéllas establecidas en territorios con un nivel impositivo prácticamente nominativo. Es un término anglosajón cuya traducción literal es: “en el mar, alejado de la costa”. En el ámbito de la empresa es análogo a la deslocalización⁷³, donde las sedes de las mismas están situadas en un territorio que normalmente es considerado como JNC.

Ya en sede de la LIS, en su artículo 8.1 se establece que: “*Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:*

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.*
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.*

[...]

⁷²La planificación fiscal agresiva es la “conducta que consiste en sacar ventaja de los tecnicismos de un sistema fiscal o de las inconsistencias entre dos o más sistemas fiscales con el propósito de reducir el cumplimiento fiscal”, según define el Diccionario panhispánico del español jurídico, 2020.

⁷³En el ámbito comercial se refiere a “ubicación en territorio extranjero de determinadas actividades vinculadas a la actividad de producción y comercialización de una empresa”, según Diccionario panhispánico del español jurídico, 2020.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos”.

También es digno de mención la disposición prevista en relación con los gastos deducibles, entendiéndose por éstos los registrados y fundamentados. De ahí, que no sea extraño que el artículo 15.g) prevea que no se podrán deducir *“los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada”*. Aunque se trata de una disposición que sí admite prueba en contrario.

Junto a esta disposición preventiva, hay que tener en cuenta qué sucede con los beneficios conseguidos en JNC. Hay que tener en cuenta la evaluación de las actividades económicas realizadas y la comprobación de si los ingresos son reales. De esta manera y en base al artículo 19.2 de la LIS *“las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado”*. Se trata de una presunción de hecho y por derecho.

En cuanto a las exenciones, previstas en los artículos 21 y 22 de la LIS, que se basan en la exención de *“participaciones en beneficios de entidades”*⁷⁴ y en la exención de beneficios conseguidos por un establecimiento permanente ubicado en el extranjero (y siempre que haya tributado por un impuesto parecido al Impuesto sobre Sociedades en un 10% mínimo, es decir, que esté situado en un territorio que no sea de nula o baja tributación). No serán de aplicación cuando la entidad o el establecimiento permanente se ubique en una JNC. El artículo 23 (*“Reducción de las rentas procedentes de determinados activos*

⁷⁴ Artículo 21 LIS.

intangibles”) tampoco se aplica sobre las JNC a excepción de las situadas en la UE o en el Espacio Económico Europeo con determinados requisitos contenidos en el precepto.

5. BREVE ANÁLISIS DE LOS PAPELES DE PANDORA Y LOS PAPELES DE PANAMÁ.

En este Capítulo se van a presentar dos fenómenos con relevancia internacional, primero, se tratará los “Pandora Papers”. Hasta ahora, me he referido a las sociedades *off shore* de forma negativa como aquéllas creadas en jurisdicciones que no establecen tributos por las actividades que realizan o lo establecen de forma nominativa. Sin embargo, lo cierto es que son necesarias para la economía actual, como indica Francisco Bonatti, abogado penalista, si se ven solo como las sociedades constituidas en una jurisdicción diferente de la que residen sus socios, por el contexto de mundo globalizado en el que se desarrolla la vida actualmente. Lo perjudicial viene cuando, esa constitución, en un país distinto a la de residencia de su propietario, viene motivado por cuestiones de ahorro fiscal ilegal o evasión. Dicho esto, se puede decir que, en un primer momento, no es ilegal constituir una sociedad en este tipo de jurisdicciones (aspecto que fue criticado a nivel internacional por el expresidente de Estados Unidos Barack Obama, entre otros), la ilegalidad viene cuando de la renta generada de la actividad empresarial, nada sabe la Hacienda de la jurisdicción de origen de la sociedad, ésta tiene que saber de la ubicación de la sociedad para poder seguir percibiendo la deuda tributaria correspondiente. No obstante, esta no es la actuación de las sociedades *off shore*, ya que éstas (como ya se explicó) no reflejan su actividad en la jurisdicción de la que se benefician fiscalmente y en la que están constituidas, prueba por la cual se puede identificar y distinguir la motivación de una sociedad en este tipo de escenarios⁷⁵.

Tanto es así, que un estudio realizado en 2017 demostraba que, en este año, el 10% del Producto Interior Bruto mundial estaba ubicado en sociedades *off shore*⁷⁶.

Pandora papers es el nombre que recibe la investigación periodística (publicado en 2021) dirigida por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ⁷⁷), en el que participaron investigadores de todo el mundo y por la cual se pudo dismantelar una red gigante de despachos de abogados dedicados a la creación de sociedades *off shore*. De ahí su nombre, haciendo una metáfora a la caja de Pandora de la mitología griega, vinculando lo descubierto en esos papeles como el origen de los grandes problemas del mundo.

Algunos de los despachos más conocidos son Alcolgal, Trident Trust, OMC y Dad Law (por mencionar algunos de los implicados) y en cuya cartera de clientes se descubrieron

⁷⁵Vid. <https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>

⁷⁶Cfr. Alstadsaeter A., Johannesen N. y Zucman, G. (2017). “Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality”. P-8.

⁷⁷*International Consortium of Investigative Journalists*.

a grandes personalidades tanto del mundo de la política (sobretudo), como del espectáculo y del deporte que acapara a más de noventa países. A partir de una filtración anónima (la identificación de la persona que publicó los datos no se conoce públicamente a día de hoy) se descubrieron cerca de 30.000 sociedades. La importancia de los despachos de abogados, así como la de los bancos, es la de ser intermediarios que facilitan la gestión y la realización de esta dinámica, pues de lo contrario, el traslado de dinero de una sociedad o de un personaje público multimillonario a Panamá o a otra jurisdicción análoga sería mucho más difícil y, en un inicio, para ellos no tendría mucho sentido, hasta que alguien dedicado profesionalmente a ello y con los consiguientes conocimientos asegurados le explicase las ventajas del traslado. Panamá es un destino frecuente de las grandes sociedades y de fortunas particulares, que tras ésta investigación y la de los *Panamá papers* (que más adelante se analizará) fue una jurisdicción que recibió gran presión internacional para que cooperase con los distintos regímenes de comunicación efectiva existentes, así, cerca de las 800.000 sociedades registradas en el país, aproximadamente la mitad de las mismas fueron anuladas⁷⁸.

El descubrimiento de los partícipes en este fenómeno es tan complicado porque la identificación de los dueños de las sociedades *off shore* no aparecen registradas en ningún lado. El encargado de administrar la sociedad es conocido como *trust* o testaferro (u hombre de paja) quien “*presta su nombre en un [...] negocio que en realidad es de otra persona*”⁷⁹. Es, por ejemplo, lo que sucede con Leticia Montoya, testaferro encargada de administrar 3189 sociedades, apareciendo en todas sus juntas directivas, y descubierta en los papeles de Panamá. Los testaferros son el medio para añadir el secretismo deseado por los beneficiarios y que realizan gestiones en nombre de los dueños de las sociedades sin tener que dar sus identificaciones y sin costes, al operar solo aparece el nombre de la sociedad y nombres ficticios, incluido el del testaferro⁸⁰. Así, no es de extrañar que en 2016 se observase que las Islas Caimán tuviese el mismo nivel de inversión que China pero multiplicado por cinco⁸¹, o que, en las mismas islas, de la desproporción existente entre la población y el número total de sociedades creadas, correspondería dos sociedades por habitante. La pregunta que muchos se hacen de por qué, tras el escándalo suscitado por los dos fenómenos que en este apartado se explican nada ha cambiado, se responde entendiendo que, como se ha mencionado antes,

⁷⁸Vid. <https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-03/los-papeles-de-pandora-destapan-los-negocios-opacos-de-600-espanoles-y-35-mandatarios-internacionales.html>

⁷⁹Según el Diccionario de la Real Academia Española, 2020.

⁸⁰ Por eso, también se conocen estas sociedades como sociedades “pantalla”, porque no permiten ver el verdadero contenido de éstas.

⁸¹Vid. https://www.lasexta.com/noticias/papeles-paraiso/el-alarmanete-dato-de-los-paraisos-fiscales-islas-caiman-recibieron-cinco-veces-mas-inversion-que-china-en-2016_201711065a0084b70cf2ebaa165fe3d1.html

gran parte de los que se sirven de las sociedades *off shore* y de las JNC son dirigentes políticos, y son de éstos, a su vez, de quienes dependen el verdadero inicio de esta lucha y, por tanto (y como consecuencia), el fin de su encubrimiento a nivel nacional e internacional.

Se puede decir que el precedente más famoso a nivel internacional de los papeles de Pandora son los de Panamá, cuya investigación también fue dirigida por el *ICIJ* (publicado en 2016).

No son tantas las diferencias entre ambos fenómenos, entre las cuales, se puede destacar la mayor repercusión de los *Pandora papers* frente a los de Panamá, porque mientras que éstos últimos oscilan en la defraudación de miles de millones de dólares y en una principal figura: Mossack Fonseca. Los primeros esconden miles de billones de dólares y un sin fin de JNC. Sin perjuicio de lo anterior, no hay que menospreciar la repercusión de éste fenómeno por el impacto social y por ser origen de investigaciones preventivas posteriores. Mossack Fonseca es un despacho de abogados dedicado a la creación de sociedades *off shore*, en el sentido que se ha indicado antes, y estos papeles incluyen cuentas bancarias, identidades de personalidades y sociedades en un concentrado de doscientos países⁸².

⁸²Vid. https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2016-04-03/papeles-panama-papers-claves-investigacion-mossack-fonseca_1177429/

6. CONCLUSIONES.

De todos los puntos que se ha tenido oportunidad de desarrollar a lo largo de este Trabajo de Fin de Grado, sobre algunos de los cuales he opinado críticamente a lo largo su desarrollo, hay que destacar, sucintamente, los siguientes aspectos.

Los distintos intentos y esfuerzos realizados por la OCDE de eliminar las prácticas fiscales perjudiciales fueron claros y dignos de reconocimiento, cuya plasmación se aprecia en distintas formas de identificación y de diferenciación de aquéllas por parte de distintas jurisdicciones (siendo este aspecto el principal a analizar en el apartado dos).

Sin embargo, lo que no estuvo a la altura de poder llegar a combatir las de una manera efectiva, fue el hecho de que las jurisdicciones que se consideraban que desarrollaban algunas de estas prácticas bastase su mero compromiso de modificación del marco fiscal para salir de las distintas listas, llegando muchas veces a realizarse un “cumplimiento simulado”⁸³ para contentar las exigencias internacionales, siendo, a pesar de todo, el no querer renunciar realmente a los beneficios que traía consigo la atracción fiscal la voluntad real de las jurisdicciones.

Por este motivo, fueron esenciales las distintas labores realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información y el Proyecto BEPS como lo fue la implantación de un sistema automático que permitiese un régimen de comunicación informativo más eficiente y uno espontáneo, sin ignorar al de solicitud anticipada. Todo esto junto a la exigencia de un nuevo índice (actividad territorial principal) para la identificación de JNC y la implementación del respeto global por los patrones internacionales, supo paliar la insatisfacción generada.

Se ha podido presentar, por fin, la elaboración de la lista de países no cooperativos realizada por la Unión Europea en el apartado tres, que supuso una buena labor e hizo algo más posible alcanzar el *level playing field* por el que se había estado luchando durante décadas.

No obstante, pudo haber tenido unos resultados más efectivos si se hubiesen atendido las críticas realizadas tanto por parte de las mismas instituciones de la Unión Europea como por parte del exterior. Un aspecto muy criticado, como se ha visto, fue la falta de tratamiento uniforme de los criterios adoptados para la realización de la lista europea. También sería deseable la elaboración de una única lista europea y que no conviviese ésta con las realizadas

⁸³Cfr. González Martín, J.(2019). “ ¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”. Anduli: Revista Andaluza de Ciencias Sociales, nº 19. P-25.

por los distintos Estados miembros en aras de una mayor claridad y seguridad, tanto del punto de vista interno o propio (comunitario) como externo o ajeno (respecto de los países que están calificados así y desean salir como de los que no están y quieren seguir así).

En el apartado cuarto se ha tenido oportunidad de ver la “evolución” legislativa española en esta materia y se ha podido apreciar, por tanto, las insuficiencias que han ido teniendo lugar.

Supuestamente se está esperando a una Orden Ministerial para que se reforme la lista de JNC, pero, en cualquier caso, la Disposición Transitoria segunda de la ley 36/2006 deja claro que, mientras tanto, tendrán la vigencia la lista de JNC que se conoce hasta ahora. Así, sigue vigente el RD 1080/1991 y, aunque después viniese el RD 116/2003, con el establecimiento de un mecanismo de salida automática de la lista. y por mucho que la DA1ª de la ley 36/2006 incluyera un mecanismo de reentrada a la lista (que en ningún momento funcionó éste último) con la ley 26/2014 se eliminaron ambos regímenes. Sin embargo, luego sucedieron salidas de la lista con cero fundamentación jurídica, como sucedió con el Sultanato de Omán, donde se pone de relieve el oportunismo político-internacional. Como ya se indicó, la ley 11/2021 es, más bien, poco novedosa en esta materia.

7. BIBLIOGRAFÍA.

7.1. Autores.

Alstadsaeter A., Johannesen N. y Zucman, G. (2017). “Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality”. P-8. (Disponible en: <http://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017b.pdf>)

Ambite Iglesias, A. y López Arrabe, C. (2014). “Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española”. Cuadernos de Formación. Colaboración 1/14. Volumen 17/2014. Pp-10-11. (Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf)

Carbajo Vasco, D. (2015) “Un agujero negro sobre la gobernanza mundial de los paraísos fiscales”. Dykinson. P-234. (Disponible en : <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5150394>)

Carmona Fernández, N. (2007). Guía del impuesto sobre la Renta de No Residentes. Editorial CissPraxis. Valencia. 2º Edición. P-92.

García-Villanova Ruiz, I. y Serrano Palacio, C. (2008), “Competencia fiscal perniciosa. Estado actual de la normativa española y el caso holandés”. En Cuadernos de Formación. Vol. 6/2008. Colaboración 34/08. P. 336. (Disponible en: <https://silo.tips/download/competencia-fiscal-perniciosa-estado-actual-de-la-normativa-espaola-y-el-caso-ho>)

González Martín, J. (2019). “¿Son realmente efectivas las listas negras contra los paraísos fiscales?”. Anduli: Revista Andaluza de Ciencias Sociales, nº 19. P-25. (Disponible en: https://institucional.us.es/revistas/anduli/19/1_Gonzalez-Martin.pdf)

Maldonado García- Verdugo, A. (2002). “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”. Documentos Instituto Estudios Fiscales, nº 1. P-14. (Disponible en : https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_01.pdf)

Maldonado García-Verdugo, A. (2017) “El ¿nuevo? enfoque de la Unión Europea y la OCDE en materia de paraísos fiscales”. Carta Tributaria. Revista de Opinión, N° 22.

Martos Belmonte, P. (2016). “El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (“CRS, Common Reporting Standard”): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014.” Crónica Tributaria. N°159/2016. P-103. (Disponible en: <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/159.pdf#page=103>)

Martos García.J. (2017). “Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento jurídico español.Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión”. Revista Quincena Fiscal.Número 3. (Disponible en: https://www.academia.edu/33436824/Criterios_de_calificaci%C3%B3n_de_un_territorio_como_para%C3%ADso_fiscal_en_el_ordenamiento_espa%C3%B1ol_QF_3_2017_pdf)

Martos García, J (2021), “ Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. (Disponible en: <https://biblioteca--tirant--com.ujaen.debiblio.com/cloudLibrary/ebook/show/978841113573>)

Prieto Jano,M. (1995). "La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal", Revista de Estudios Europeos, N°. 11, REF-121.

Rodríguez Márquez. J. (2021). “La evaluación de las medidas contra el fraude fiscal”. (Disponible en: <https://www.politica.fiscal.es/equipo/jesus-rodriguez-marquez/la-evaluacion-de-las-medidas-contras-el-fraude-fiscal>)

Salto van der Laat,D. (2000), “ Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”,Crónica Tributaria nº 93. P-3. (Disponible en:

<https://docplayer.es/5277302-Los-paraisos-fiscales-como-escenarios-de-elusion-fiscal-internacional-y-las-medidas-anti-paraiso-en-la-legislacion-espanola.html>)

Serantes Peña. F. (2021). “La penúltima Ley contra el fraude fiscal”. (Disponible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/la-penultima-ley-contra-el-fraude-fiscal>)

7.2. Legislación.

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (*Gaceta de Madrid* núm. 206, de 25 de julio de 1889).

Constitución Española (*BOE* núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (*BOE* núm. 167, de 13 de julio de 1991).

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (*BOE* núm. 281, de 24 de noviembre de 1995).

Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (*BOE* núm. 28, de 1 de febrero de 2003)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (*BOE* núm. 62, de 12 de marzo de 2004).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (*BOE* núm. 285, de 29 de noviembre de 2006).

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (*BOE* núm. 286, de 30 de noviembre de 2006.).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (*DOUE* núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (*BOE* núm. 193, de 13 de agosto de 2015).

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (*BOE* núm. 288, de 28 de noviembre de 2014)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (*DOUE* núm. 359, de 16 de diciembre de 2014).

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (*DOUE* núm.193, de 19 de julio de 2016)

Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (*DOUE* núm.265, de 14 de octubre de 2017)

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (*BOE* núm. 164, de 10 de julio de 2021).

7.3. Otros documentos de interés.

Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014. Disponible en:
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraísos_fiscales_DGT.pdf

Informe OCDE 2000 *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Disponible en:
<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/38623405.pdf>)

Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (Informe OCDE 2000). Disponible en:
<https://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf>)

Resolución Vinculante de la DGT de 31 de marzo de 2006. Disponible en:
<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v0622-06-31-03-2006-1272851>

Conclusiones del Consejo sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2017/C 438/04). Disponible en:
[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XG1219\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XG1219(01)&from=ES)

Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2021/C 413 I/01). Disponible en:

<https://www.iberley.es/legislacion/conclusiones-consejo-sobre-lista-revisada-ue-paises-territorios-no-cooperadores-efectos-fiscales-2021-c-413-i-01-26965197>

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

<https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>

Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (2022/C 103/01). Disponible en:

[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022XG0303\(01\)&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022XG0303(01)&from=ES)

7.4. Webgrafía.

Contextualización histórica.

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT6_es_ES.html

<http://www.exteriores.gob.es/representacionespermanentes/ocde/es/quees2/paginas/default.aspx>

Contextualización conceptual.

<https://www.rae.es/>

<https://dpej.rae.es/>

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAABAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQOGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE

https://www.lasexta.com/noticias/papeles-paraíso/que-paraíso-fiscal-como-funciona-en-tramado-detras-papeles-panama-papeles-paraíso_2017110559ff555b0cf2ebaa165a6a40.html

https://ec.europa.eu/info/food-farming-fisheries/farming/international-cooperation/international-organisations/g20_es

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

Lista de territorios no cooperativos en la Unión Europea en materia fiscal.

<https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

<https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2019/02/05/code-of-conduct-on-business-taxation-new-chair-of-the-council-working-group/#:~:text=El%20C%C3%B3digo%20de%20Conducta%20sobre,favorecer%20la%20competencia%20fiscal%20perniciosa.>

En España.

https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/160621-Plan_Recuperacion_Transformacion_Resiliencia.pdf

<https://www.mincotur.gob.es/es-es/recuperacion-transformacion-resiliencia/Paginas/pla-recuperacion-transformacion-resiliencia.aspx>

https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAABAAEAMtMSbF1jTAAAUmUwsDtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAWHubTUAAAA=WKE

Los papeles de Pandora y los papeles de Panamá.

<https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>

<https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-03/los-papeles-de-pandora-destapan-los-negocios-opacos-de-600-espanoles-y-35-mandatarios-internacionales.html>

https://www.lasexta.com/noticias/papeles-paraiso/el-alarante-dato-de-los-paraisos-fiscales-islas-caiman-recibieron-cinco-veces-mas-inversion-que-china-en-2016_201711065a0084b70cf2ebaa165fe3d1.html

https://www.elconfidencial.com/economia/papeles-panama/2016-04-03/papeles-panama-papers-claves-investigacion-mossack-fonseca_1177429/