

V REUNIÓN DE ECONOMÍA MUNDIAL, Universidad de Sevilla 15, 16 y 17 de Mayo de 2003.

Comunicación: **Las medidas antiparaíso fiscal establecidas en la normativa española .**

Area Temática: Globalización

Prof. Dra. María Luisa Fernández de Soto Blass

Profesora de Sistema Fiscal Español y Liquidación de Impuestos
Doctora. Master en Asesoría Fiscal. Master en Gerente de PYME

Universidad San Pablo-CEU de Madrid

Facultad de CC. Económicas y Empresariales

E-mail: fersot@ceu.es

c/ Julián Romea 20

28003 Madrid

tf: 91-514-04-00 Fax: 91-554-84-96

Los paraísos fiscales son aquellos países o territorios en el que la imposición fiscal es nula o bajísima sobre las rentas o bienes de personas físicas o jurídicas, permitiendo una buena libertad y movilidad de aquellos, una fácil realización de operaciones comerciales, administrativa y financieras internacionales, máxima confidencialidad y adecuada relación con terceros países y territorios.

El presente trabajo estudia el concepto de paraíso fiscal, los elementos que lo configuran, la relación de países o territorios calificados como paraísos fiscales, las medidas fiscales establecidas en la normativa internacional y más concretamente en la nacional.

Las medidas antiparaíso fiscal establecidas en la legislación española se encuentran ubicadas en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre la Renta de No residentes. En el Impuesto sobre Sociedades son medidas para evitar la deslocalización de la residencia fiscal, la determinación de la base imponible y relacionadas con la doble imposición internacional, etc. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afectan a la residencia habitual del contribuyente, las Instituciones de Inversión Colectiva, la obligación general de información. En el Impuesto sobre la Renta de No residentes se refieren a las rentas exentas, la obligación de retener; el

gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes y otras medidas fiscales.

INDICE.

1.- INTRODUCCIÓN.

2.- CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL.

3.- ELEMENTOS QUE CONFIGURAN A UN PAÍS O TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL.

4.- RELACIÓN DE PARAÍSO FISCALES.

5.- MEDIDAS ANTIPARAÍSO FISCAL ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL.

6.- MEDIDAS ANTIPARAÍSO FISCAL ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA.

6.1.- INTRODUCCIÓN.

6.2.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

6.3.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

6.4.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

7.- BIBLIOGRAFÍA.

1.- INTRODUCCIÓN.

Los paraísos fiscales tienen su origen en la segunda mitad del s XX. Su auge responde al desarrollo industrial y económico de los años de la postguerra así como al proceso de descolonización de algunas potencias europeas. Así, algunos territorios diseñaron sistemas fiscales capaces de atraer el capital extranjero utilizando para ello las más variadas estructuras jurídico-fiscales.

El informe del Comité Ruding ¹ estableció tres zonas consideradas de baja tributación: los paraísos fiscales, los territorios de fiscalidad elevada pero que ofrecen ventajas a negocios extranjeros y territorios con servicios desarrollados.

Los paraísos fiscales son uno de los principales escenarios de la elusión fiscal internacional. La elusión fiscal internacional consiste en evitar la aplicación de una o varias normas por medio de actos indirectos dirigidos a impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria e un determinado sistema fiscal menos favorable, produciendo dichas consecuencias en un sistema tributario más favorable para el contribuyente en relación con los objetivos patrimoniales de su actividad ². En muchos casos los contribuyentes utilizan los paraísos fiscales para escapar de la obligación personal de contribuir en sistemas de alta tributación.

2.- CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL.

Los paraísos fiscales son aquellos países o territorios en el que la imposición fiscal es nula o bajísima sobre las rentas o bienes de personas físicas o jurídica, permitiendo una buena libertad y movilidad de aquellos, una fácil realización de operaciones comerciales,

¹ Rapor du Comité de Reflexión des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises », Commission des Communautés Européennes, 1991.

² SALTO VAN DER LAAT, D. “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”. Crónica Tributaria, nº 93, 2000.

administrativa y financieras internacionales , máxima confidencialidad y adecuada relación con terceros países y territorios.

3.- ELEMENTOS QUE CONFIGURAN A UN PAÍS O TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL.

Para que pueda considerarse un país o un territorio como paraíso fiscal se deben dar una serie de elementos ³:

ELEMENTOS QUE CONFIGURAN A UN PAÍS O TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL

- 1.- Imposición nula o bajísima.
- 2.- Facilidad de operativa comercial-administrativa y financiera.
- 3.- Máxima confidencialidad.
- 4.- Amplia y adecuada relación con terceros países y territorios.
- 5.- Otras características.

1.- Imposición nula o bajísima.

- a) Sin imposición directa ni indirectos o si existe alguna de ellas debe ser tendente a cero.
- b) No existencia de imposición sobre rentas del capital, o caso de existir, deben contemplarse no sujeciones para este tipo de rentas si se obtienen fuera del país o territorio analizado.
- c) La normativa fiscal interna no debe contener medidas antielusión limitativas de estas ventajas cuando el operador fiscal es “no residente”.

³ LOMBA BLASCO, P Y OTROS “Práctica Fiscal Internacional”, Asesoría Ruiseñores S:C, Zaragoza 1996.

2.- Facilidad de operativa comercial-administrativa y financiera.

- a) Libertad de movimiento de capitales tanto dentro del país o territorio como entre éste y otros países o territorios.
- b) Flexibilidad en la normativa mercantil para poder efectuar el máximo tipo de operaciones .
- c) Facilidad y agilidad en el funcionamiento de las sociedades no imponiendo requisitos formales o contables complejos (contabilidad, auditoría, información fiscal, registral,etc).

3.- Máxima confidencial.

Debe ser el operador fiscal, por su propia decisión quien genere la información de su inversión a quien y en el momento que desee:

Lo anterior conlleva la necesidad de:

- a) Secreto bancario garantizado.
- b) No necesidad de identificarse ni de producir información administrativa, comercial, etc respecto del inversor.
- c) Secreto comercial y administrativo.

4.- Amplia y adecuada relación con terceros países y territorios.

La creciente necesidad de una planificación fiscal y financiera internacional obliga a que se de este grupo de características.

- a) Absoluta movilidad de capitales.
- b) Existencia de un buen número de tratados o convenios internacionales con terceros países o territorios, ya sea de forma directa o indirecta.
- c) Buen trato en la normativa fiscal del país y en estos tratados o convenios con terceros países, especialmente, en las rentas de capital que puedan salir o entrar del país o territorio analizado no sólo en cuanto a tributación sino también a retenciones (a cuenta que puedan convertirse en imposición mínima).

5.- Otras características.

- a) Buen sistema de comunicaciones (teléfónicas, de transporte, etc).
- b) Existencia de personal cualificado que permita la administración y control de la sociedad o entidad a constituir.
- c) Seguridad y estabilidad política y podría decirse que trayectoria de vocación de paraíso fiscal.

Si faltase alguna de las características básicas se comprobará si puede suplirse con alguna operativa alternativa.

4.- RELACIÓN DE PARAÍOS FISCALES.

Los paraísos fiscales se indican en el **Real Decreto 1080/1991, de 5 de Julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los arts. 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.**

PARAÍSOS FISCALES

Principado de Andorra	Antillas Neerlandesas
Aruba	Emirato del Estado de Bahrein
Sultanato de Brunei	República de Chipre
Emiratos Arabes Unidos	Gibraltar
Hong-Kong	Anguilla
Antigua y Barbuda	Las Bahamas
Barbados	Bermuda
Islas Caimanes	Islas Cook
República Dominicana	Granada
Fiji	Islas de Guernesey y de Jersey
Jamaica	Islas del Canal
Islas Maldivas	República de Malta
Montserrat	Isla de Man
Islas Salomón	Mauricio
Santa Lucía	República de Nauru
Islas Turks y Caicos	San Vicente y las Granadinas
Islas Vírgenes Británicas	República de Trinidad y Tobago
República de Seychelles	República de Vanatatu
Reino Hachemita de Jordania	Islas Vírgenes de EE.UU
República de Liberia	República Libanesa
Macao	Principado de Liechtenstein
Sultanato de Omán	Principado de Mónaco
República de San Marino	República de Panamá
	Gran Ducado de Luxemburgo

5.- MEDIDAS ANTIPARAÍSO FISCAL ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL.

Los paraísos fiscales constituyen uno de los pilares básicos sobre los que descansan las estructuras que persiguen la evasión fiscal internacional. En el presente trabajo examinaremos el concepto de evasión fiscal internacional y las medidas antiparaíso fiscal establecidas por la normativa española, en la OCDE y en la Unión Europea.

El informe del Comité Ruding ⁴ estableció tres zonas consideradas de baja tributación: los paraísos fiscales, los territorios de fiscalidad elevada pero que ofrecen ventajas a negocios extranjeros y territorios con servicios desarrollados.

El Comité para Asuntos Fiscales de la La OCDE ⁵ publicó un informe en Abril de 1998 sobre las medidas tendentes a combatir las distorsiones económicas derivadas de la competencia fiscal desleal, así como la erosión de las bases imponibles de los países miembros. En Junio de 2000 publicó un nuevo informe en el que se recoge una lista de territorios considerados como paraísos fiscales no dispuestos a cooperar que serán objeto de medidas defensivas coordinadas a partir del 31 de Julio de 2001.

En la Unión Europea, el Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, aprobado el 1 de Diciembre de 1997, tiene como objeto evitar la expansión de prácticas fiscales incorrectas y dismantelar los regímenes fiscales preferenciales preferenciales vigentes en el ámbito de la Unión Europea logrando una cierta armonización negativa de la fiscalidad directa en los distintos Estados miembros.

El Código de Conducta afecta a las siguientes medidas: relativas a la fiscalidad de las empresas; el nivel impositivo asociado al régimen especial debe ser sustancialmente inferior

⁴ Rapor du Comité de Reflexión des Experts Indépendants sur la Fiscalité des Entreprises », Commission des Communautés Européennes, 1991.

⁵ SERRANO ANTÓN, F. “Fiscalidad Internacional”, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2001.

al régimen general aplicable en el Estado miembro del que se trate; el régimen fiscal especial debe ser susceptible de afectar a la localización de las empresas.

La Cumbre del Consejo de Economía y Finanzas de la Unión Europea (ECOFIN), celebrada en Luxemburgo en Noviembre de 2000, supone la aprobación por parte del Consejo de un modelo de intercambio de información en relación con la fiscalidad del ahorro, así como la eliminación del secreto bancario en el ámbito de la Unión Europea .

Bélgica, Austria y Luxemburgo propusieron la aplicación de un sistema de retención compartida, durante un período de transición que, tras diferentes fases, sea finalmente sustituido por un sistema de intercambio de información que abarque toda la Unión Europea.

6.- MEDIDAS ANTIPARAÍSO FISCAL ESTABLECIDAS EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA.

6.1.- INTRODUCCIÓN.

Las medidas antiparaíso fiscal establecidas en la legislación española se encuentran ubicadas en el Impuesto sobre Sociedades, medidas para evitar la deslocalización de la residencia fiscal, para la determinación de la base imponible, relacionadas con la doble imposición internacional, etc; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; residencia habitual del contribuyente, Instituciones de Inversión Colectiva, la obligación general de información; Impuesto sobre la Renta de No residentes; rentas exentas; Obligación de retener; gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes y otras medidas fiscales.

También encontramos algunas medidas antiparaíso fiscal en el **Real Decreto 664/1999, de 23 de Abril, mediante le cual se establece el régimen jurídico de las inversiones en España y de las españolas en el exterior.** Este Real Decreto tiene un doble objetivo, responde a la necesidad de garantizar la adecuación de España a las disposiciones comunitarias en materia de libertad de movimiento de capitales. Trata de acceder a los datos

relacionados con las inversiones con fines administrativos, estadísticos y económicos así como admitir la adopción de restricciones con el fin de mantener el orden y la seguridad pública. El primer objetivo se llevará a cabo por medio de un mecanismo de declaración de las operaciones mientras el segundo rompe el sistema de liberalización mediante el establecimiento de controles.

6.1.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Las medidas antiparaíso se manifiestan principalmente en la normativa utilizada por las empresas porque son éstas quienes poseen mayor disposición a utilizar los paraísos fiscales. **La Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)** ha sido modificado por la **Ley 46/2002, de 18 de Diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes,** y por la **Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social,** y ha incluido medidas antiparaíso que pretenden controlar la utilización de los paraísos fiscales con fines elusivos y desincentivar su uso por medio de pérdidas de ventajas fiscales.

6.1.1.- DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se incorporan medidas antiparaíso relativas a la deducibilidad de determinadas partidas y a la aplicación de precios de mercado⁶.

⁶ SALTO VAN DER LAAT, D. “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti paraíso en la legislación española”. Crónica Tributaria, nº 93, 2000.

A) PROVISION POR DEPRECIACION DE VALORES MOBILIARIOS (art. 12.3 LIS)

Por medio de las dotaciones a provisiones se puede realizar la corrección de valor o registrar un riesgo de gasto o pérdida. Deben tratarse de gastos o pérdidas existentes y no probables.

La LIS permite la deducción a efectos fiscales de ciertas dotaciones previstas para corregir el valor de algunos elementos patrimoniales. Destaca entre éstas las referidas a las dotaciones a provisión sobre valores negociables.

Las medidas antiparaiso establecidas con las provisiones pretende n desincentivar la utilización de paraísos fiscales. Responden a al falta de información acerca de las operaciones que se llevan a cabo en los paraísos fiscales.

A.1) PROVISION POR DEPRECIACION DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LA PARTICIPACION EN FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES QUE NO COTICEN EN BOLSA. (art. 12.3 LIS).

Se establece como límite a la dotación fiscalmente deducible la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiéndose tener en cuenta las aportaciones o devoluciones realizadas en el mismo ⁷.

DOTAC. MAXIMA = VALOR TEORICO INICIO - VALOR TEORICO CIERRE

El valor teórico corresponde al valor según balance aprobado por órgano competente al cierre por órgano competente.

⁷ FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. “Fórmulas interpretativas del Sistema Fiscal Español”. Dykinson, Madrid 2002.

Este criterio se emplea también para las sociedades del grupo o asociadas según legislación mercantil.

No son deducibles fiscalmente las dotaciones correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del art. 42 del Código de Comercio, ni las concernientes a valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo.

A.2) PROVISION POR DEPRECIACION DE VALORES DE RENTA FIJA. (art. 12.4 LIS)

1) Si están admitidos a cotización en mercados secundarios.

Se permite la deducción fiscal de la dotación por depreciación de valores de renta fija pero, con el límite de la depreciación global sufrida en el período impositivo por el conjunto de los valores de renta fija poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización.

No serán deducibles las dotaciones por depreciación de valores de renta fija que tengan un valor cierto de reembolso que no estén admitidos a cotización en mercados secundarios organizados o que estén admitidos a cotización en mercados secundarios organizados situados en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

2) Si no están admitidos a cotización en mercados secundarios.

La dotación por depreciación no es fiscalmente admisible para valores que tengan un valor cierto de reembolso.

B) GASTOS FISCALMENTE NO DEDUCIBLES. (art. 14 LIS).

Norma complementaria de de la regla de valoración de mercado que se analiza en el punto siguiente. Se establece la inversión de la carga de la prueba porque corresponde al contribuyente probar la efectiva realización de la operación cuyo gasto pretende deducir.

Por tanto, no son gastos fiscalmente deducibles, por tanto, se realizará ajuste positivo por los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada (art. 14 1 g) LIS).

C) REGLAS DE VALORACION: OPERACIONES REALIZADAS CON O POR PERSONAS O ENTIDADES RESIDENTES EN PARAISOS FISCALES.

Esta norma se complementa con la relativa a los gastos fiscalmente no deducibles. Esta medida antiparaíso viene a proteger a la Administración tributaria frente a la falta de información que ofrecen los paraísos fiscales y frente al uso de sociedades instrumentales residentes en dichos territorios que llevarían a cabo operaciones ilegítimas con precios inferiores a los de mercado.

La Administración podrá valorar por su valor normal de mercado, las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación (art. 17.2 LIS).

6.1.2.- DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA ÍNTEGRA.

Una vez calculada la cuota íntegra del IS, se podrán aplicar las deducciones, bonificaciones, retenciones, pagos e ingresos a cuenta.

Las medidas antiparaíso están presentes en las disposiciones dirigidas a corregir la doble imposición internacional. Responden a una necesidad que se desarrolla paralela al auge de la internacionalización de los mercados y de las economías mundiales.

A) EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL POR DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS DE FUENTE EXTRANJERA (art. 20 bis LIS) (parecido al antiguo art. 30 bis LIS).

A.1) AMBITO DE APLICACIÓN.

El art. 30 bis LIS queda derogado para períodos impositivos iniciados a partir de 25 de Junio de 2.000 (L 6/2000, 13 DIC)

Esta exención tiene por objeto evitar la doble imposición económica internacional que se pone de manifiesto cuando una entidad residente en territorio español percibe dividendos distribuidos por sus filiales extranjeras, o bien transmite la participación poseídas sobre esas filiales, dado que dichos dividendos o la plusvalía generada en la transmisión se integran en la base imponible de la entidad residente cuando, por otro lado, tales rentas son un reflejo de los beneficios generados por la filial que fueron gravados en ella cuando los obtuvo.

Procede esta exención para los sujetos pasivos por obligación personal cuando entre sus rentas se computen dividendos o participaciones en beneficios de otras sociedades no residentes en España.

La exención estará formada por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos, cualquiera que sean los gastos asociados a dichos dividendos que tenga la sociedad perceptora de los mismos.

A.2.- REQUISITOS.

- a) Que la participación en la filial no residente sea al menos del 5 % mantenida de forma ininterrumpida durante el año anterior al día que sea exigible el beneficio que se distribuye.
- b) Que la sociedad participada esté sujeta sin exención a un impuesto similar y no resida en un paraíso fiscal

No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

- c) Los dividendos deben provenir de rentas de la entidad participada derivadas de la realización de actividades empresariales en el extranjero.
- d) Que la participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La depreciación de la participación que la sociedad matriz española tiene en la filial extranjera no es gasto deducible a efectos de determinar la base imponible del IS de la matriz española.

A.3) IMPORTE DE LA EXENCIÓN.

La exención estará formada por el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos, cualquiera que sean los gastos asociados a dichos dividendos que tenga la sociedad perceptora de los mismos.

IMPORTE EXENCIÓN = 100 % DIVIDENDOS INTEGROS.

B) EXENCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL POR RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (art. 20 ter LIS) (parecido al antiguo art. 29 bis LIS).

B.1) AMBITO DE APLICACIÓN.

El art. 29 bis LIS queda derogado para períodos impositivos iniciados a partir de 25 de Junio de 2.000 (L 6/2000, 13 Diciembre)

Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera de España.

Se entiende que una entidad opera por establecimiento permanente, cuando disponga fuera de España, de forma continuada y habitual ,de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad (art. 20 ter.3 LIS) .

B.2) REQUISITOS.

- 1) La renta del establecimiento permanente debe proceder de la realización de actividades empresariales en el extranjero, según condiciones art. 20 bis 1 LIS.
- 2) El establecimiento habrá sido gravado por un impuesto idéntico o similar que el IS español.
- 3) El establecimiento no se hallará en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

No se aplicará la exención cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

4) La exención sólo se aplicará a partir del momento que se produzcan rentas positivas que superen a las rentas negativas, si hubieran habido estas últimas.

B.3) IMPORTE DE LA EXENCIÓN.

Estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera de España.

IMPORTE EXENCIÓN = 100 % RENTAS POSITIVAS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EXTRANJERO.

C) DEDUCCIÓN POR INVERSIONES PARA LA IMPLANTACIÓN DE EMPRESAS EN EL EXTRANJERO (art. 20 quater LIS)

C.1) AMBITO DE APLICACIÓN.

Una entidad residente en España por obligación personal realiza inversiones para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español que permitan alcanzar la mayoría de votos en aquellas (art. 20 quater 1 LIS).

C.2) REQUISITOS.

1) Que la sociedad participada desarrolle actividades empresariales en el extranjero, según art. 20 bis LIS.

No cabe deducción en actividades como inmobiliaria, financiera, de seguros y prestación de servicios a entidades vinculadas de España.

2) Las actividades de la sociedad participada no se hayan ejercido anteriormente bajo distinta titularidad.

3) Que la sociedad participada no resida en territorio de la Unión Europea ni en alguno de los territorios o países calificados reglamentariamente como paraíso fiscal.

C.3) IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN.

El importe de la deducción es la cantidad destinada a inversiones para la adquisición de participaciones en los fondos propios de sociedades no residentes en territorio español que permitan alcanzar la mayoría de votos en las españolas (art. 20 quater 1 LIS).

IMPORTE DEDUCCIÓN= INVERSIÓN ADQUISICIÓN PARTICIPACIÓN FONDOS PROPIOS ENTIDAD NO RESIDENTE UE.

El importe máximo anual será de 30.050.605,22 euros sin exceder del 25 % de la base imponible del período impositivo previa al cómputo de aquélla (art. 20 quater.2 LIS)

LIMITE INVERSIÓN = 30.050.605,22 EUROS NO EXCEDER 25 % BASE IMPONIBLE

D) DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE EXPORTACIÓN

El objetivo de esta deducción es incentivar la realización de actividades de exportación directas o a través de la creación de canales de distribución en el extranjero.

La norma antiparaíso que encierra esta norma es la imposibilidad de practicar estas deducciones cuando la inversión o el gasto se realice en paraíso fiscal.

D.1) INVERSIONES.

Deducción de la cuota íntegra del 25 % del importe de las inversiones en los siguientes conceptos (art. 34 LIS):

- a) Creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero.
- b) Adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales relacionadas con la actividad exportadora, o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea como mínimo del 25 % del capital social de la filial.

Cuando la participación alcance el 25 % se deducirá la deducción de inversión del ejercicio y de los dos anteriores.

DEDUCCIÓN = 25 % x INVERSIONES CREACIÓN SUCURSALES O ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EXTRANJERO O ADQUISICIÓN PARTICIPACIONES FILIALES EXTRANJERAS .

La base de la deducción se minorará en el 65 % de las subvenciones recibidas para la realización de inversiones (art. 34.3 LIS)

No procede la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un paraíso fiscal (art. 34.2 LIS).

D.2) GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD.

Deducción de la cuota íntegra del 25 % de los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para:

- a) Lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero..
- b) Concurrencia a ferias, exposiciones incluidas las celebradas en España con carácter internacional.

No procede la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un paraíso fiscal (art. 34.2 LIS).

La base de la deducción se minorará en el 65 % de las subvenciones recibidas (art. 34.3 LIS).

DEDUCCIÓN = 25 % x GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD.

E) TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS O PARTICIPES DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA CONSTITUIDAS EN PAÍSES O TERRITORIOS CALIFICADOS REGLAMENTARIAMENTE COMO PARAÍDOS FISCALES.

Dicho régimen afecta tanto a los contribuyentes por obligación personal en el IRPF e IS como por obligación real IRNR

Los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por este impuesto o por obligación personal de contribuir mediante establecimiento permanente en territorio español, que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición (art. 74 LIS).

La cantidad integrada en la base imponible se considerará mayor valor de adquisición.

Los beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación.

Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 del art. 74 LIS es el 15 % del valor de adquisición de la acción o participación.

Dicha medida antiparaíso tiene su fundamento en la falta de información y falta de credibilidad que existen en los paraísos fiscales, por cuanto se prevé una presunción de valor adquisitivo a pesar de constituir una presunción iuris tantum.

F) RÉGIMEN FISCAL DEL CANJE DE VALORES.

La medida antiparaíso relativa a la reestructuración empresarial consiste en vedar la posibilidad de gozar del diferimiento de al carga tributaria en los supuestos en que alguna de las entidades sea la participada o la adquirente o alguno de los socios esté domiciliado en un paraíso fiscal.

Por tanto, no se integrarán en la base imponible del IRPF o del IS las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes (art. 101 LIS):

- a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o Estado de la Unión Europea o en otro Estado en que los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España
- b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/434/CEE.

Se integrarán en la base imponible del IRPF o de IS las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales u obtenidas a través de los mismos.

G) RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

Abarcaremos el régimen de transparencia fiscal internacional tanto en el Impuesto sobre Sociedades (art. 121 y ss LIS) como en el RPF (art. 75 y ss LIRPF) dado que la relación sustantiva es la misma y las medidas antiparaíso se presentan de idéntica forma y que se ha modificado a partir del 1 de Enero de 2003 con la Ley de Medidas Fiscales de Diciembre de 2002 .

El régimen de transparencia fiscal internacional consiste en atraer e integrar en la base imponible de sujetos y entidades residentes en España las rentas positivas de las entidades no residentes en España en la cual aquellas tengan participación.

Se establecen tres requisitos básicos:

- 1) Que exista un porcentaje de participación de la entidad o del sujeto residente en el capital, fondos propios, resultados o derecho a voto de la entidad no residente equivalente o superior a un 50 %.
- 2) Que la renta provenga de las actividades expresamente establecidas en los arts. 121.2 LIS y 75.2 LIRF.

Cuando sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional y la entidad o sujeto no residente en España lo sea de un paraíso fiscal, se tendrán en consideración las siguientes reglas:

- 1) No se deducirá el importe a integrar en la base imponible de la entidad o sujeto residente el monto correspondiente al impuesto equivalente o análogo al IS pagado en el paraíso fiscal por la entidad allí residente.

- 2) Se presumirán que el impuesto satisfecho por la entidad residente en el paraíso fiscal es 75 % inferior al que hubiera pagado de acuerdo con las normas del LIS y que dicha renta proviene de las actividades establecidas en los arts. 121.2 LIS y 75.2 LIRF.
- 3) Se presumirá que la renta generada por la entidad residente en el paraíso fiscal es de 15 % del monto de adquisición.

Todas las anteriores presunciones admiten prueba en contrario y no se aplicarán si la entidad residente en el paraíso fiscal consolida cuentas (art. 42 CCom) con la entidad o entidades residentes en España y que participen en ella.

La Administración Tributaria deberá determinar y probar el porcentaje de participación del contribuyente en la entidad residente en el paraíso fiscal.

H) RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS.

Las entidades de tenencia de valores extranjeros son entidades dedicadas a la dirección y gestión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes. Equivalen al concepto anglosajón de “holding”.

El régimen consiste en que los beneficios y participaciones provenientes de entidades no residentes en territorio español no se integrarán en la base imponible de la entidad de tenencia de valores. Dicho beneficio podrá ser aprovechado por aquellas entidades que cumplan algunos requisitos relacionados al porcentaje de participación en la entidad no residente a la sujeción a un impuesto similar en su país de origen así como a la naturaleza de las rentas.

Las medidas antiparaíso consisten en que los beneficios y participaciones provenientes de entidades no residentes deberán integrarse en la base imponible de las entidades de tenencia de valores si la sociedad participada es residente en un paraíso fiscal. Es decir que el legislador castiga a quienes tengan relación con los paraísos fiscales mediante la imposibilidad de gozar del beneficio de esta norma tendente a promover la competitividad de

las empresas españolas en el exterior así como de fomentar la constitución de sociedades holding en España.

En el art. 131 LIS se intenta desvincular de los paraísos fiscales no sólo a las entidades sino también a sus socios. Se introduce una nueva medida antiparaíso relacionada con el tratamiento fiscal de los beneficios distribuidos a cargo de rentas no integradas. Por ello se determina el régimen fiscal de dichos beneficios los que serán distribuidos mas no han sido incluidos en la base imponible de la entidad de tenencia de valores, tendrán en relación con los tres sujetos que podrían recibirlos como son una entidad contribuyente al IS, na persona afecta al IRPF y una persona física o jurídica no residente en España.

6.2.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

El uso de paraísos fiscales por las personas físicas no alcanza los límites cuantitativos de las personas jurídicas. **La Ley 40/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias (LIRPF)** modificada por **Ley 46/2002, de 18 de Diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes,** y por la **Ley 53/2002, de 30 de Diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social,** establece algunas medidas antiparaíso fiscal.

6.2.1.- LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL DEL CONTRIBUYENTE.

Las normas relativas a la residencia fiscal parece estar dirigida hacia quienes en razón de su constante movilidad geográfica podrían acreditar su residencia en un paraíso fiscal sin efectivamente residir en él. De esta forma se presume que quien traslada su residencia a uno de estos territorios lo hará con fines elusivos y por lo tanto se exige la comprobación de la circunstancia contraria: su permanencia efectiva en le paraíso fiscal durante un determinado período. Analicemos estas normas.

A) CONTRIBUYENTES.

Son contribuyentes (art. 8 LIRPF):

- 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.

B) RESIDENCIA HABITUAL EN TERRITORIO ESPAÑOL.

Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español (art. 9 LIRPF), cuando:

- 1) Permanezca mas de 183 días, durante un año natural en territorio español.
- 2) Cuando se encuentre en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en España, cuando residan en ella su cónyuge y los hijos menores de edad.

C) RESIDENCIA HABITUAL EN TERRITORIO EXTRANJERO.

Se considerarán contribuyentes los nacionales españoles que tuviesen su residencia habitual en extranjero (art. 9.2 y 9.3 LIRPF), por su condición de :

- 1.- Diplomáticos.
- 2.- Cónsules.
- 3.- Funcionarios destinados en el extranjero, Funcionario de la U.E.

No perderán su condición de contribuyentes los nacionales españoles que residan en paraísos fiscales.

D) RESIDENCIA HABITUAL EN EL TERRITORIO DE UNA CC.AA

Hay que distinguir (art. 59 LIRPF) dos casos:

- 1) Residentes en País Vasco y Navarra. Deben tributar de acuerdo con el Concierto y Convenio con estas comunidades.
- 2) Residentes en las demás CC.AA.

Se considera que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una CC.AA:

- 1) Cuando permanezca en su territorio un mayor nº de días del período impositivo.
- 2) En defecto del anterior, se consideran residentes en el territorio de la cc.aa, donde tengan su principal centro de intereses, identificado con la mayor parte de sus rentas.
- 3) En defecto de las anteriores se considera residente en el lugar de su última residencia.

6.2.2.- RÉGIMEN FISCAL DE LOS DERECHOS DE IMAGEN.

El art. 76 LIRPF establece el régimen fiscal de los derechos de imagen. Responde a la necesidad de evitar los comportamientos elusivos llevados a cabo por deportistas de élite y artistas.

La medida antiparaíso fiscal consiste en penalizar al contribuyente negándole la posibilidad de gozar del beneficio de deducciones de la cuota líquida. Las deducciones que la normativa faculta realizar son las correspondientes a los impuestos satisfechos, tanto en España como en el extranjero, en relación con la entidad o persona física no residente consideradas como primeras cesionarias.

La consecuencia de esta medida es la concurrencia de una doble imposición en relación con las rentas generadoras de los impuestos que podrían deducirse. Esta situación es similar a la ocurrida con otros regímenes, tales como el de transparencia fiscal internacional en donde no es permitido deducir los impuestos satisfechos en territorios considerados como paraísos fiscales.

6.2.3.- OBLIGACIÓN GENERAL DE INFORMACIÓN.

En el apartado segundo de la Disposición Adicional Decimocuarta de la LIRPF se establece que los contribuyentes por el IRPF o por el IS deberán suministrar información en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados con países o territorios calificados como paraísos fiscales.

6.3.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES.

6.3.1.- RENTAS EXENTAS.

En el art. 13 LIRNR se establecen tres medidas antiparaíso fiscal. Los rendimientos derivados de la cesión de capitales a terceros así como las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otros Estados miembros de la UE y los rendimientos derivados de la deuda Pública obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, obtenidos ambos a través de un paraíso fiscal, no serán consideradas como rentas exentas y por lo tanto deberán tributar según el art. 13.2 LIRNR. Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en paraísos fiscales no serán considerados como rentas exentas tal como sucede en los casos en que las matrices residan en Estados miembros de la Unión Europea no considerados como tales.

6.3.2.- RENTAS OBTENIDAS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

El art. 30 LIRN se refiere a la obligación de retener e ingresar a cuenta. El art. 70 3b) RIRPF establece excepciones a dicha obligación. Esta norma se refiere a los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario así como los rendimientos de las Letras del Tesoro. La medida antiparaíso consiste en que sobre dichos rendimientos se deberán practicar tanto las retenciones como los ingresos a cuenta cuando los mismos sean obtenidos a través de un paraíso fiscal. Dicha medida tiende a garantizar el pago de impuestos respectivos debido a la situación fiscal particular de los paraísos fiscales.

7.- BIBLIOGRAFÍA.

ALVAREZ GARCÍA, S Y OTROS. “Líneas de reforma del Impuesto sobre Sociedades en el contexto de la Unión Europea”. DOC nº 13/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2002.

ARESPACOCCHAGA, J. “Planificación Fiscal Internacional”, Marcial Pons, Madrid 1996.

BARRY SPITZ. “1999 Guía de Paraísos Fiscales”, Harcourt, Madrid 2000

CALDERÁN CARRERO, J M. “La doble imposición internacional en Iso Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”, Aranzadi, Pamplona 1997.

CARMONA FERNÁNDEZ Y OTROS. “Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”, DOC nº 24/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2002.

DE PABLOS ESCOBAR, L Y OTROS. “Medidas adoptadas por la Comunidad en contra de la evasión y elusión fiscal internacional”, Actualidad Financiera, nº 44, 1989.

FALCÓN Y TELLAA, R. “Doble Imposición Internacional”, Enciclopedia Jurídica Básica, Volumen I, Editorial Cívitas, Madrid 1995.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M. L. “El Euro y la Liquidación de Impuestos”, Dykinson, Madrid 2002.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, “Fórmulas interpretativas del Sistema Fiscal Español”, Dykinson, Madrid 2002.

FRANCIS LEFEBVRE, “Memento Práctico Fiscal 2002”, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid 2002

FRANCIS LEFEBVRE, “Memento Práctico Impuesto sobre Sociedades 2002”, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid 2002

GUTIÉRREZ DE PABLO, G. “Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención”. Impuestos, Tomo I, 1995.

LOMBA BLASCO, P Y OTROS. “Práctica Fiscal Internacional. Un modelo de trabajo”, Asesoría Ruiseñores, S. C, Zaragoza, 1996.

PAREDES GÓMEZ, R. “El impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década”, DOC nº 26/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2002.

PRIETO JANO, M. J. “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión europea. La elusión fiscal”; revista de Estudios Europeos, nº 11, Septiembre-Diciembre 1995.

REAF, “Código Fiscal 2002”, Madrid 2002.

SALTO VAN DER LAAT, D. “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española”. Crónica Tributaria, nº 93, 2000.

SERRANO ANTÓN, F. “Fiscalidad Internacional”, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2001.