



## Novedades en fiscalidad de no residentes para 2021

**Ubaldo González de Frutos**

*Inspector de Hacienda del Estado*

### Extracto

Tras dos ejercicios de prórroga presupuestaria y de una virtual sequía de novedades fiscales, la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley de PGE), introduce un buen número de reformas incrementales en varios tributos. En el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) se eleva la tarifa para las rentas más altas y se disminuye la cuantía de las reducciones por aportación a un plan de pensiones; al impuesto sobre el patrimonio se le retira su provisionalidad; aumenta el impuesto sobre el valor añadido de las bebidas azucaradas, mientras se reducen ciertas exenciones en sociedades; nuevos epígrafes brotan en el impuesto sobre actividades económicas y suben las tarifas de algunas tasas. En este panorama, la Ley de PGE hace algunos ajustes, no excesivamente significativos, para modificar las tarifas del IRPF para trabajadores desplazados a territorio español y hacer ajustes a la exención de dividendos en la directiva matriz-filial y de intereses y plusvalías para residentes del Espacio Económico Europeo. Completa el panorama de reformas en el impuesto sobre la renta de no residentes para 2021 el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se regulan las asimetrías híbridas. En consecuencia, parece un momento oportuno para examinar las novedades en esta área, incluyendo una referencia a la sustitución del concepto de paraíso fiscal por el de jurisdicción no cooperativa, una idea esbozada en el Proyecto de Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal de octubre de 2020, todavía en tramitación, y para concluir con algunas reflexiones sobre la situación de la COVID-19 y la aplicación de los convenios de doble tributación.

**Palabras clave:** impuesto sobre no residentes; paraísos fiscales; jurisdicciones no cooperativas.

**Cómo citar:** González de Frutos, U. (2021). Novedades en fiscalidad de no residentes para 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 145-158.





# Legislative updates in non-resident taxation in Spain, 2021

Ubaldo González de Frutos

## Abstract

After two fiscal years of budget extension and a virtual drought of tax law updates, Law 11/2020, of December 30, on General State Budget for 2021, introduces a good number of incremental reforms in various taxes. In the Personal Income Tax, the rate for the highest incomes is raised and the amount of reduction for contributing to a pension plan is reduced; the long-standing provisional status of the annual Wealth Tax is withdrawn; VAT on sugary beverages increases, while certain exemptions in Corporate Income Tax are reduced; new epigraphs appear in the Business Tax (IAE) and some public fees are raised. In this scenario, the State Budget Law makes some relatively minor adjustments: it modifies the personal income tax rates for workers posted to Spanish territory and makes adjustments to the exemption of dividends in the parent-subsidiary EU Directive and that of interests and capital gains for residents of the European Economic Area. Additionally, Royal Decree-Law 4/2021, of March 9, which regulates hybrid asymmetries, also modifies the Non-Residents Tax Law. Consequently, it seems an adequate moment to examine the developments in this area, including a reference to the substitution of the concept of tax haven for non-cooperative jurisdiction, an idea outlined in the Draft Law to Curb Tax Fraud, published in draft form on October of 2020 but not passed yet, and concludes with some reflections on the situation of COVID 19 and the application of double taxation conventions.

**Keywords:** non-residents tax; tax havens; non-cooperative jurisdictions.

**Citation:** González de Frutos, U. (2021). Novedades en fiscalidad de no residentes para 2021. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 458, 145-158.





## Sumario

1. Introducción
2. Medidas de la Ley de Presupuestos para 2021
  - 2.1. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
  - 2.2. Desaparece la exención en la distribución de beneficios de la Directiva matriz-filial para paquetes accionariales de 20 millones o más pero inferiores al 5 % del capital
  - 2.3. Se amplía la exención de intereses y plusvalías de la UE a residentes del Espacio Económico Europeo
3. Real Decreto-Ley 4/2021, sobre asimetrías híbridas
4. Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas
5. Doctrina de la OCDE sobre la COVID-19. La residencia en los convenios

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Las principales normas que inciden sobre el régimen legal vigente del impuesto sobre la renta de no residentes, texto refundido aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), son la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (Ley de PGE), y el Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (Real Decreto-Ley 4/2021), convalidado por Resolución de 25 de marzo de 2021, en vigor el 11 de marzo y con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a su entrada en vigor.

Llegan estas normas tras dos ejercicios de prórroga presupuestaria y de una virtual sequía de novedades fiscales. Las medidas que contienen se orientan en general hacia el incremento de la carga tributaria, de forma consistente con la orientación ideológica de la mayoría parlamentaria y con la situación de desequilibrio fiscal causada por la COVID-19. No obstante, justo es reconocer que también encontramos retoques de signo contrario, ampliando exenciones para evitar discriminaciones injustificadas. Generalmente podemos decir también que las reformas en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) son ajustes que reflejan medidas adoptadas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y en el impuesto sobre sociedades (IS).

Añadimos a nuestro análisis una digresión sobre el concepto de jurisdicciones no cooperativas, llamado a sustituir al tradicional de paraísos fiscales, si se llega a materializar la propuesta contenida en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha Contra el Fraude Fiscal (BOCG –Congreso de los Diputados– de 23 de octubre de 2020). Finalmente, nos hacemos eco de la doctrina de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre los efectos de la pandemia de la COVID-19 sobre los convenios de doble imposición.

## 2. Medidas de la Ley de Presupuestos para 2021

### 2.1. Régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

La primera medida reseñable es el ajuste, contenido en el artículo 61 de la Ley de PGE, a la tarifa de los trabajadores desplazados a territorio español que opten por tributar por el IRNR acogiéndose al artículo 93 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.

Recordemos que esta opción asiste a quienes hayan adquirido su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, siempre que no se trate de deportistas profesionales, socios administradores de empresas u otras excepciones legales. Estos contribuyentes, residentes en España, pueden, sin embargo, optar por tributar por el IRNR en lugar de por el IRPF, y así ven sometidos sus ingresos a una doble escala de gravamen, una para las rentas del trabajo y de actividades económicas y otra para las rentas del ahorro. Pues bien, consistentemente con la subida de las tarifas del IRPF contenidas en la propia Ley de PGE, se elevan estas escalas especiales. La de las rentas activas tiene dos tramos, el primero, hasta 600.000 euros, que tributaba y seguirá tributando desde el 1 de enero de 2021 al 24 %; y el tramo superior, a partir de 600.000,01 euros, cuyo gravamen asciende ahora del 45 al 47 %.

También se ha elevado la tarifa aplicable a la base del ahorro, que hasta ahora tenía tres tramos, escalonados progresivamente del 19 al 23 %, tipo que era el marginal máximo hasta ahora. Pues bien, a esta tarifa se ha añadido un cuarto tramo, gravado al 26 %, para rentas a partir de 200.000 euros. Para visualizar la reforma en este punto, basta con fijarse en la línea inferior de la tarifa.

Base liquidable del ahorro	Cuota íntegra	Resto base liquidable del ahorro	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	En adelante	26

También se modifican las reglas sobre retenciones para adecuarlas a las nuevas tarifas, y de este modo la regla prescribe que el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre

rendimientos del trabajo siga siendo el 24 %, excepto cuando las retribuciones por rendimientos del trabajo satisfechas por un mismo pagador durante el año natural excedan de 600.000 euros, supuesto en que el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 %, de modo consistente con la tarifa actualizada.

## 2.2. Desaparece la exención en la distribución de beneficios de la Directiva matriz-filial para paquetes accionariales de 20 millones o más pero inferiores al 5 % del capital

En consonancia con la reforma introducida en el IS (art. 65.dos Ley de PGE), el artículo 64 de la misma ley restringe la exención de dividendos y plusvalías de acciones a aquellos casos en que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea igual o superior al 5 %. Recordemos que hasta ahora el artículo 21 de la LIS era más generoso. En concreto, dejaba sin gravar las rentas procedentes de participaciones que, sin llegar al umbral del 5 % de participación, hubieran tenido un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.

Efectivamente, el artículo 14.1 h) del TRLIRNR ha venido recogiendo la ya tradicional exención impuesta por la Unión Europea (UE) en la Directiva para el régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales (Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de junio de 2011, modificada por las Directivas 2014/86/UE, del Consejo, de 8 de julio, y (UE) 2015/121, del Consejo, de 27 de enero). Observando que el tamaño de los conglomerados empresariales en EE. UU. era superior a la media europea, la UE quiso favorecer la concentración empresarial en Europa para incrementar nuestra competitividad, y para ello dispuso en la directiva que no tributasen los beneficios distribuidos por filiales residentes en un Estado miembro de la UE a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros. En consecuencia, desde entonces se exoneran los dividendos o plusvalías distribuidos por filiales residentes en España a sus matrices residentes en otros Estados de la UE, o bien a establecimientos permanentes de estas últimas en otros Estados miembros, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. Entre estos, que tanto matriz como filial estén sujetas y no exentas al IS en su respectivo territorio; que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la filial; que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la propia directiva y que la participación de la matriz sea significativa, concretamente superior al 5 % del capital social de la filial. Pues bien, en la redacción vigente hasta ahora se admitía otra posibilidad para aplicar la exención: que el coste de adquisición de la participación hubiere sido superior a 20 millones de euros. Con la reforma, esta posibilidad desaparece, en consonancia con el endurecimiento de los requisitos aplicables a la exención interna en el IS.

No obstante, para hacer un poco más llevadera la supresión, se introduce una disposición transitoria que extiende hasta 2025 la exención a las rentas derivadas de participacio-

nes cuyo valor de adquisición haya superado los 20 millones de euros, aunque no lleguen al umbral del 5 % en el capital, con tal de que hayan sido adquiridas antes del 1 de enero de 2021 y se cumplan los restantes requisitos establecidos en el artículo 14.1 h) del TRLIRNR.

### 2.3. Se amplía la exención de intereses y plusvalías de la UE a residentes del Espacio Económico Europeo

En este caso, la reforma es de signo contrario, pues viene a reconocer para los residentes del Espacio Económico Europeo (EEE) –es decir, Islandia, Liechtenstein y Noruega– una exención en la percepción de intereses, plusvalías y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, que hasta ahora disfrutaban exclusivamente los residentes de la UE.

La explicación para esta reforma, que no se debe a motivos políticos sino técnicos, merece una nota histórica. El EEE se gestó en 1985 cuando los, a la sazón, siete países de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) no pertenecientes a la UE se dieron cuenta de que el proyecto de la UE tras el Tratado de Maastricht iba a tener una dimensión extraordinaria y decidieron no quedarse al margen. Empezaron entonces a negociar el Acuerdo sobre el EEE, firmado en 1992 y vigente desde 1994. Sin embargo, la unidad política que creó dicho tratado pronto empezó a perder significación porque Austria, Finlandia y Suecia entraron en la UE en 1995, mientras que Suiza rechazó ratificar el acuerdo en un ajustado referéndum. De esta forma, los siete países iniciales quedaron reducidos a los tres mencionados.

Tal vez sea la escasa relevancia de esta organización internacional la causa de que el legislador olvidara que los residentes del EEE tienen los mismos derechos y obligaciones que los comunitarios en materia de libertad de movimiento de capitales. Ciertamente, con base jurídica en el artículo 217 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el artículo 40 del Acuerdo del EEE, todos los derechos y obligaciones del mercado interior de la Unión son aplicables en los Estados miembros del EEE, que así incorporan las cuatro libertades básicas del mercado interior (libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales) y las políticas conexas (competencia, transportes, energía y cooperación económica y monetaria). En consonancia con esta situación jurídica, el artículo 64.uno de la Ley de PGE elimina una discriminación que hasta ahora perjudicaba a los residentes del EEE, aunque lo condiciona a que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

## 3. Real Decreto-Ley 4/2021, sobre asimetrías híbridas

La otra norma importante, como hemos indicado, es el Real Decreto-Ley 4/2021, que traspone la Directiva antielusión, conocida a veces por sus siglas inglesas como ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*). Se refiere a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio

de 2016, modificada posteriormente por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo, para regular las asimetrías híbridas con terceros países.

La reforma tiene un impacto recaudatorio moderado porque, como afirma la exposición de motivos, dentro de los supuestos de asimetría híbrida, el más frecuente en nuestro ordenamiento jurídico, que es el relativo a los instrumentos financieros híbridos, ya estaba incorporado en virtud de la regulación contenida en la letra j) del artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a la determinación de la base imponible del IRNR en el caso de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente (EP).

Sin embargo, es importante abordar la reforma integral desde un punto de vista conceptual y porque protege a la base imponible del impuesto de técnicas sofisticadas de planificación fiscal internacional. La materia, no obstante, es compleja y la regulación prolija, por lo que necesariamente hemos de ceñirnos a una visión genérica, pero aun así es posible que muchos lectores encuentren útil este apartado. Pensemos que el informe de la acción 2 de BEPS de la OCDE, «Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos», que es el origen de la ATAD y últimamente de la legislación española, tiene 450 páginas.

Quizás la primera cuestión es definir lo que es una asimetría híbrida, definición que rehúye la ley. El concepto se entendería mejor si lo denominásemos «híbrido de tratamiento asimétrico», porque lo sustantivo es que se trata de híbridos, mientras la asimetría en el tratamiento legal es algo adjetivo. En cualquier caso, como se ve, tenemos dos conceptos que analizar:

Empezando por la parte de «híbrido», el término alude a instituciones del derecho privado, generalmente mercantil, que incorporan rasgos de dos o más instituciones o instrumentos tradicionales, que llamaríamos primarios. Para que se entienda con un ejemplo: tienen perfiles propios y muy distintos los intereses y los dividendos, que son instrumentos primarios. Ahora bien, si mezclamos características de deuda y capital, obtenemos bonos convertibles, acciones preferentes, acciones subordinadas, y un amplio elenco de instrumentos híbridos que favoreció la innovación financiera. Vamos ahora con la asimetría: el tratamiento tributario de los productos de la innovación financiera se decide, normalmente y en todos los países, por asimilación a uno de los dos instrumentos puros: si el legislador cree que prevalecen las características de deuda, asimila su tributación a la de los intereses; si cree que es más bien un instrumento de patrimonio, lo asimila a las reglas de tributación de los dividendos.

No habría asimetría si todos los países tomaran la misma decisión clasificatoria, pero como la asimilación de un instrumento al tipo A (intereses) o B (dividendos) se hace caso por caso, nada impide que un instrumento híbrido que en Francia se trata como si fueran fondos propios se trate en España como deuda. Es en este contexto donde surgen las oportunidades de elusión fiscal, porque la empresa española en este ejemplo, que satisface rendimientos derivados de un instrumento híbrido, deduce los pagos que hace (pues se asimilan



a los intereses) mientras que la francesa no los computa como ingreso por intereses porque para ella son dividendos (y puede aplicar, por ejemplo, una exención de matriz-filial).

No son los instrumentos financieros los únicos instrumentos híbridos. También surgen en ciertos fenómenos asociativos o patrimoniales que no llegan a tener personalidad jurídica propia. Es el caso de una *joint venture* o UTE, que puede asimilarse a una sociedad y tener un tratamiento tributario pleno en el IS como si tuviera personalidad jurídica, o bien imputar rentas en transparencia fiscal a sus socios, sin tributar como entidad separada. También pueden tener tratamiento híbrido patrimonios afectos con reglas de administración compleja, como ciertos fondos de inversión colectiva, o patrimonios afectos a una finalidad, incluso personal, como son los *trusts* o fiducias, instrumento típico del derecho sajón. Estas figuras asociativas o patrimoniales son híbridos porque ni son un individuo ni una sociedad. La asimetría surge en el tratamiento tributario diferente en cada país. Pensemos en una *joint venture* transfronteriza en el país A, que aplica una regla de transparencia, con un socio en el país B, que las asimila a la tributación de una sociedad. En el país A la renta imputable al socio no residente no tributaría, porque se aplica la transparencia, pero tampoco lo haría en el país B, porque carece de normas que le obliguen a hacer dicha imputación, ya que en dicho país las *joint ventures* tributan como sociedad. Un caso muy conocido de híbridos a la carta eran las reglas *check the box* estadounidenses. Con la simple elección del contribuyente, manifestada en poner una cruz en una casilla (*check the box*), las filiales podían optar por tributar como sociedad o bien imputar las rentas a la matriz. Esta asimetría electiva originaba numerosas oportunidades de planificación.

Situaciones de asimetría híbrida pueden surgir también al definir el concepto de EP e incluso la residencia fiscal, supuestos también contemplados en nuestra legislación desde el Real Decreto-Ley 4/2021.

Como hemos visto, las asimetrías en el tratamiento fiscal de instrumentos, patrimonios o formas asociativas resultan en una deducción en un estado sin un correlativo ingreso en el otro (deducción sin inclusión), o bien generan deducción en ambos (doble deducción). Esta es la razón de que sean tan apreciadas por los planificadores.

Una solución teórica para combatir estas prácticas sería armonizar el tratamiento de los híbridos en todos los países; una solución que obviamente no es viable en la práctica. En consecuencia, el tratamiento que propuso la OCDE es el de una norma antielusión que deniegue una de las dos deducciones (en caso de doble deducción) o bien que deniegue la deducción de un gasto si en el otro país no se computa como ingreso (deducción sin inclusión). De hecho, las reglas contenidas en el artículo 9 de la Directiva ATAD de 2016 son increíblemente sencillas. Dice así:

1. Cuando una asimetría híbrida dé lugar a una doble deducción, la deducción solo se concederá en el Estado miembro en el que se haya originado el pago correspondiente.

2. Cuando una asimetría híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión, el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción del pago correspondiente.

Desgraciadamente, esta sencillez solo se puede mantener entre los Estados miembros de la UE porque a todos se aplica la directiva. La situación obviamente cambia si la asimetría se produce con un país tercero porque, en este caso, no va a haber una regla-espejo que se aplique en ambos territorios. Diríamos, si se permite la ironía, que no es simétrico el tratamiento legal del problema de los híbridos. Efectivamente, la mayoría de los países fuera de la UE y la OCDE carecen de reglas de este estilo; de ahí que la reforma de la ATAD de 2017, introducida por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, establezca la necesidad de tener dos rangos de normas: la regla defensiva primaria y la secundaria.

La norma defensiva primaria es la solución que el legislador considera más apropiada para solventar la situación de doble deducción o de deducción y no inclusión dentro de la UE. Ahora bien, si la norma primaria no soluciona el problema, ya sea porque exista discrepancia en la transposición y aplicación de la directiva aunque todos los Estados miembros hayan actuado de conformidad con ella, o porque en la asimetría híbrida participe un tercer país o territorio que no tenga preceptos para neutralizar los efectos de tales asimetrías, entonces se establece una «norma secundaria».

Confiamos en que estas pautas ayuden a los lectores a comprender y descifrar los preceptos de esta nueva legislación.

## 4. Paraísos fiscales y jurisdicciones no cooperativas

El Proyecto de Ley de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal propone un cambio terminológico: abandonar el concepto de «paraíso fiscal» en favor del utilizado internacionalmente de «jurisdicción no cooperativa». Aunque todavía no se ha materializado este proyecto, creemos que es interesante reflexionar sobre este término porque, desde que Platón formó la teoría de los universales, sabemos que un cambio de nombre no es una mera cuestión terminológica sino un verdadero cambio de la realidad subyacente. Por tanto, buscaremos el significado profundo de este cambio.

El concepto de «paraísos fiscales», que nació como una mala traducción de *haven* («refugio» o «puerto seguro»), confundido con *heaven* («cielo» o «paraíso»), se generó en una época en que preocupaban tres características de estos territorios, generalmente antiguas posesiones británicas y en algunos casos neerlandesas: la opacidad financiera, la ausencia de intercambio internacional de información fiscal, y el escaso o nulo nivel de imposición de las rentas. La preocupación por la competencia de los paraísos fiscales a la hora de atraer inversiones financieras es antigua ya. En España, la primera regulación es la lista negra de

paraísos publicada en 1991 (Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio). En la Europa de los 90 existió también una importante preocupación por la competencia fiscal intraeuropea, que llevó a firmar el Código de Conducta en 1996. Finalmente, la OCDE lanzó en 1997 el proyecto *Harmful Tax Competition*, inicialmente apoyado por EE.UU., pues como los demás países desarrollados era víctima de importantes pérdidas recaudatorias a mano de los famosos *tax havens*. El proyecto de la OCDE no solo se fijó en territorios *offshore*, también en los regímenes fiscales de atracción de inversiones móviles en países de tributación, por lo demás, estándar. De esta forma nació una línea política internacional que registró un hito importante en 1999 con la publicación del informe *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*, y al año siguiente otro no menos memorable: la OCDE publicó una lista de 35 paraísos fiscales (*tax havens*) así como 47 medidas potencialmente lesivas en 21 países de la Organización. Todo parecía alineado en la lucha contra los paraísos fiscales y los regímenes de atracción de bases móviles, pero en 2001 llegó al poder George Bush II, profesando un crédito político muy diferente al de su predecesor Clinton, menos sensible a la influencia del sector empresarial sobre la política internacional de EE.UU.

Vale la pena advertir de que la línea política que tomó la OCDE contra la competencia fiscal había sido ya combatida por un órgano asesor interno: el Comité Asesor de los Negocios y la Industria, BIAC por sus siglas en inglés. También la Cámara de Comercio internacional había hecho saber su desacuerdo inmediatamente, y en EE.UU. varios *think tank* liberales (como el CATO Institute o el Centro para la Libertad y la Prosperidad) crearon la «Coalición en Favor de la Competencia Fiscal». Se generó así un estado de opinión que argüía que el proyecto de la OCDE llevaría a impuestos más altos, limitaría la soberanía nacional, discriminaría contra los países de la lista negra y afectaría al derecho a la privacidad. Formulado de modo sencillo, consideraban que hablar de competencia lesiva (*harmful comeption*) era un oxímoron, porque la competencia es por definición positiva, aunque sea fiscal. Con esta retórica, que encontraba oídos bien dispuestos en el Gobierno Republicano, el secretario del Tesoro O'Neill declaró en 2001 que EE.UU. no iba a apoyar el proyecto, porque limitaba la soberanía de cada país a la hora de decidir sobre su propio sistema impositivo<sup>1</sup>.

La deserción estadounidense fue un torpedo en la línea de flotación del proyecto de la OCDE sobre los paraísos fiscales. La reacción fue inmediata, pues los norteamericanos no eran los únicos insatisfechos con una línea política que combatía la atracción de bases móviles. Luxemburgo y Suiza también se opusieron al informe de la Task Force sobre prácticas fiscales lesivas porque atacaba a su propio modelo de negocio: la atracción de inversiones financieras, que no reales. En suma, el proyecto terminó abandonando el componente de política fiscal y se enfocó solo en la parte de la opacidad financiera y en el intercambio de información tributaria. Este cambio llevó a variar el nombre de *tax havens* por un eufemis-

<sup>1</sup> Para quienes estén interesados en saber más sobre esta importante pieza de la historia de la política fiscal internacional, es recomendable el trabajo de Kurdle (2005).

ta *non-cooperative jurisdictions*, enfatizando así los criterios supervivientes: la opacidad financiera y el rechazo a intercambiar información tributaria. De la parte de política fiscal se rescató años después el tema de la atracción de bases imponibles móviles mediante regímenes preferenciales, que tuvo una segunda vida a través de la acción 5 de BEPS, aunque eludiendo conscientemente llamarle «competencia lesiva», usando en su lugar «prácticas lesivas»; pero el tema de la baja imposición de los territorios antiguamente calificados como paraísos fiscales nunca volvió a estar sobre la mesa.

En consecuencia, en España llevamos ya muchos años utilizando una terminología obsoleta que la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ratificó. Sin embargo, si sale adelante el precepto contenido en la disposición adicional décima del Proyecto de Ley de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación, se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa.

El concepto de «jurisdicción no cooperativa» identifica a países y territorios caracterizados por facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia, por la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, por la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España o por los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios. Asimismo, con el fin de otorgar una respuesta más precisa a determinados tipos de fraude, se identifican los regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en determinados países o territorios que facilitan el fraude fiscal (acción 5 de BEPS). En este sentido, una vez aprobados estos criterios, la ministra de Hacienda adoptará las disposiciones necesarias para la publicación de la relación de países y territorios, así como regímenes fiscales perjudiciales, considerados jurisdicciones no cooperativas, que habrá de ser actualizada periódicamente. De esta forma, los incumplimientos de los compromisos adoptados pueden desembocar en una vuelta a la lista de jurisdicciones no cooperativas. Este enfoque dinámico garantiza una respuesta firme y actualizada frente a la utilización de dichos países y territorios con fines defraudatorios.

## 5. Doctrina de la OCDE sobre la COVID-19. La residencia en los convenios

La desgraciada aparición de la COVID-19 originó cambios imprevistos en las rutinas de trabajo y residencia de muchas personas. Los bloqueos fronterizos, el teletrabajo o las reuniones telemáticas de los consejos de administración afectaron a las situaciones fácticas que determinan la residencia de acuerdo con los convenios.

En este contexto, la OCDE publicó el 3 de abril de 2020 (OECD, 2020) un análisis sobre el impacto que las medidas adoptadas a raíz de la COVID-19 pudieran tener sobre los convenios para evitar la doble imposición y recomendó a los países ser flexibles a la hora de interpretarlos. El análisis era especialmente relevante para el caso de trabajadores cuyo centro de trabajo estaba en un país, pero que se vieron forzados a teletrabajar desde otro. Para este caso, la OCDE pidió que no se considerase que una empresa tiene EP por el mero hecho de que uno de sus trabajadores tiene un lugar fijo de negocios en otro país. El razonamiento era que la vivienda de un empleado no debe adquirir en estas condiciones el carácter de permanencia que se predica de un EP, como tampoco se debe entender que está puesta a disposición del empleador.

Otro supuesto potencialmente conflictivo era el de las obras de construcción, instalación o montaje que se habían visto interrumpidas por el COVID. En este caso, entendía la OCDE que los periodos de cómputo debían atenerse al tiempo realmente transcurrido y, por tanto, si las obras se vieron interrumpidas por la COVID-19 y no llegan al periodo establecido en el convenio, generalmente de 12 meses, no llegará a generarse un EP.

Otro supuesto delicado sería el de las reuniones telemáticas de los consejos de administración, pues la presencia de un directivo en otro país podría llevar a atraer la residencia de la empresa al mismo bajo el criterio de la sede de dirección o lugar donde se toman las decisiones estratégicas. Pues bien, la recomendación de la OCDE era que el hecho no se tuviera en cuenta a este respecto porque son situaciones extraordinarias de carácter temporal, por lo que habría que estar solamente a la residencia en el país donde habitualmente trabajan dichos directivos. La misma regla debería aplicarse para determinar la residencia de las personas, de forma que no han de tenerse en cuenta las ausencias temporales, derivadas de la crisis, a efectos de determinar el cómputo de días de permanencia en el país en el que habitualmente realizan su trabajo.

Los criterios de la OCDE mostraban, en suma, una clara voluntad de interpretar los convenios del modo menos distorsionador, para evitar agravar las consecuencias de una situación bastante complicada *per se*, pero lamentablemente los pronunciamientos de la OCDE carecen de relevancia jurídica especial en España, por lo que su aplicación debe hacerse con sumo cuidado. Vale la pena comentar que en la Consulta vinculante V1983/2020, de 17 de junio (NFC075991), la Dirección General de Tributos (DGT) le indicó a un matrimonio de libaneses que habían llegado a España en enero de 2020 para un viaje de tres meses pero que, debido al estado de alarma, no habían podido regresar, al tiempo de presentar el escrito de consulta (primeros de junio) a su país, que los días pasados en España mientras la duración del estado de alarma se contabilizan efectivamente a efectos de determinar la residencia fiscal en España, por lo que si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF. Más recientemente, en Consulta vinculante V0194/2021, de 8 de febrero (NFC078715), se resuelve la duda de un trabajador de una empresa británica que está en modalidad de teletrabajo, y se conecta desde España. Aunque por las especiales características de la legislación británica conser-



va la residencia en el archipiélago si permanece allí más de 91 días al año, la DGT acude a la literalidad de los convenios y le contesta que es residente en España si reside en nuestro país más de 183 días al año. Como dirían los clásicos: *dura lex, sed lex*.

## Referencias bibliográficas

Kurdle, R.T. (2005). U.S. Defection from the OECD «Harmful Tax Competition Project: Rhetoric and Reality». <<https://www.files.ethz.ch/isn/21934/Kurdle.pdf>>.

OECD (2020). OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19

crisis. <<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>>.