



Bruselas, 4 de octubre de 2019  
(OR. en)

12284/1/19  
REV 1

FISC 367  
ECOFIN 800

**NOTA PUNTO «I/A»**

---

De:	Secretaría General del Consejo
A:	Comité de Representantes Permanentes/Consejo
Asunto:	Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales <ul style="list-style-type: none"><li>Informe del Grupo «Código de Conducta» (Fiscalidad de las Empresas) en el que se proponen modificaciones de los anexos de las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019, en particular la retirada de la lista de dos países o territorios y el refrendo de una nota orientativa</li></ul>

---

1. El 12 de marzo de 2019, el Consejo ECOFIN adoptó unas Conclusiones del Consejo<sup>1</sup> en las que revisaba la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (anexo I) y la situación actual respecto de los compromisos contraídos por los países y territorios cooperadores de aplicar los principios de buena gobernanza fiscal (anexo II), inicialmente refrendados por el Consejo ECOFIN el 5 de diciembre de 2017<sup>2</sup> y modificados posteriormente por el Consejo los días 23 de enero de 2018<sup>3</sup>, 13 de marzo de 2018<sup>4</sup>, 25 de mayo de 2018<sup>5</sup>, 2 de octubre de 2018<sup>6</sup>, 6 de noviembre de 2018<sup>7</sup> y 4 de diciembre de 2018<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> DO C 114 de 2019, pp. 2-8.

<sup>2</sup> DO C 438 de 2017, pp. 5-24.

<sup>3</sup> DO C 29 de 2018, p. 2.

<sup>4</sup> DO C 100 de 2018, pp. 4-5.

<sup>5</sup> DO C 191 de 2018, pp. 1-3.

<sup>6</sup> DO C 359 de 2018, pp. 3-5.

<sup>7</sup> DO C 403 de 2018, pp. 4-6.

<sup>8</sup> DO C 441 de 2018, pp. 3-4.

2. Además, recordando el apartado 11 de las Conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2017, en las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019 se confirmó que el Grupo «Código de Conducta» (en lo sucesivo «el GCC») *«debe recomendar al Consejo que actualice en cualquier momento, y al menos una vez al año, la lista de la UE que figura en el anexo I y la situación existente que figura en el anexo II, sobre la base de cualquier nuevo compromiso asumido o ejecutado. No obstante, a partir de 2020, no deben llevarse a cabo dichas actualizaciones de la lista de la UE más de dos veces al año, concediendo en su caso tiempo suficiente para que los Estados miembros modifiquen sus respectivas legislaciones nacionales»* (apartado 16), acordando así mantener un proceso dinámico a lo largo de 2019.
3. La lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales fue modificada posteriormente por el Consejo ECOFIN en sus sesiones del 17 de mayo de 2019<sup>9</sup> y del 14 de junio de 2019<sup>10</sup>, con la retirada de Aruba, Barbados, Bermudas y Dominica. En la misma ocasión se actualizaron también los anexos I y II de las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019.

#### **Retiradas de la lista del anexo I**

4. Entretanto, las Islas Marshall adoptaron el 15 de agosto de 2019 una modificación de su Reglamento de fundamento económico de 2018, despejando así el último motivo de preocupación para la UE<sup>11</sup>, a saber, la cuestión de la acreditación de la residencia fiscal en otro país o territorio, que generaba un riesgo significativo de que se eludieran los requisitos de fundamento económico y el intercambio de información al respecto.

---

<sup>9</sup> DO C 176 de 2019, pp. 2-5.

<sup>10</sup> DO C 210 de 2019, pp. 8-11.

<sup>11</sup> Las Islas Marshall ya habían adoptado anteriormente, el 21 de febrero de 2019, otras modificaciones de su Reglamento de fundamento económico de 2018, pero, habida cuenta de este último motivo de preocupación, el GCC no las consideró suficientes y, por esta razón, el 12 de marzo de 2019 el Consejo ECOFIN incluyó a las Islas Marshall en el anexo I.

El subgrupo del GCC sobre cuestiones exteriores examinó la citada modificación en su reunión del 4 de septiembre de 2019 y llegó a la conclusión de que las Islas Marshall ya habían cumplido totalmente su compromiso de establecer requisitos de fundamento económico con arreglo al criterio 2.2 y que, por lo tanto, podían suprimirse del anexo I (retirada de la lista). Teniendo en cuenta que el examen de las Islas Marshall por el Foro Mundial estaba en curso y debía publicarse más adelante en septiembre de 2019, el subgrupo también llegó a la conclusión de que las Islas Marshall debían mantenerse en la sección 1.2 del anexo II (intercambio de información previa solicitud) en espera del resultado de dicha revisión. El GCC confirmó estas conclusiones en su reunión del 13 de septiembre de 2019.

5. Los Emiratos Árabes Unidos (EAU) adoptaron el 30 de abril de 2019 su Reglamento de fundamento económico mediante la Resolución n.º 31 de 2019. Este Reglamento reflejaba la mayor parte de los comentarios recibidos del GCC, pero introducía una exención general para todas aquellas entidades de cuyo capital social el Gobierno de los EAU, o cualquiera de los Emiratos de los EAU, tuviera la titularidad directa o indirecta (sin umbral). El GCC consideró, en su reunión del 20 de mayo de 2019, que esto generaba un riesgo significativo de elusión de los requisitos de fundamento económico y llegó a la conclusión de que los EAU seguían sin cumplir el criterio 2.2. Entretanto, sin embargo, los Emiratos Árabes Unidos adoptaron el 1 de septiembre de 2019 una modificación de la Resolución n.º 31 de 2019 que introducía un umbral del 51 % para la participación gubernamental (directa o indirecta) en el capital social.

El subgrupo del GCC sobre cuestiones externas estudió el proyecto de modificación legislativa en su reunión del 4 de septiembre de 2019 y llegó a la conclusión de que, de adoptarse, dicho proyecto resolvería las preocupaciones de la UE. El GCC recibió seguidamente, en su reunión del 13 de septiembre, la confirmación de la adopción de la modificación citada y llegó a la conclusión de que los EAU ya habían cumplido totalmente su compromiso de introducir requisitos de fundamento económico con arreglo al criterio 2.2 y que, por lo tanto, podían suprimirse del anexo I (retirada de la lista).

## Actualización del anexo II

6. Tras la adhesión de Namibia al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales, que se produjo el 26 de agosto de 2019, el GCC convino, en su reunión del 13 de septiembre de 2019, en que este país debía suprimirse de la sección 1.2 del anexo II.
7. Toda vez que Marruecos y Serbia ratificaron, respectivamente el 22 de mayo y el 30 de agosto de 2019, el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en lo sucesivo, el «CMA») de la OCDE en su versión modificada, el GCC convino, en su reunión del 13 de septiembre de 2019, en que estos países debían suprimirse de la sección 1.3 del anexo II.
8. Costa Rica adoptó el 15 de mayo de 2019 modificaciones legislativas de su régimen de zonas francas (CR001) El Foro de la OCDE sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales examinó dichas modificaciones en su reunión de los días 19 y 21 de junio de 2019 y llegó a la conclusión de que no eran perjudiciales. El GCC refrendó esta conclusión en su reunión del 10 de julio de 2019. Considerando que estas modificaciones legislativas también concernían a las actividades de fabricación que entran en el ámbito del régimen de zonas francas (CR002), el GCC llegó a la conclusión, en su reunión del 13 de septiembre de 2019, de que Costa Rica había cumplido plenamente su compromiso de eliminar las características perjudiciales de su régimen de zonas francas, por lo que debía suprimirse de la sección 2.1 del anexo II.
9. Mauricio adoptó el 25 de julio de 2019 su proyecto de ley tributaria de 2019, y el 16 de agosto de 2019 reglamentos adicionales que modifican la legislación aplicable a su zona de puertos francos (MU012) y a sus regímenes de exención parcial (MU010).

El GCC examinó estas modificaciones en su reunión del 13 de septiembre de 2019 y llegó a la conclusión de que Mauricio había cumplido su compromiso de abordar las deficiencias detectadas en estos dos regímenes: el régimen de zonas francas ya no es preferente, se han introducido requisitos de fundamento en ambos regímenes, y la falta de normas contra las prácticas abusivas se ha abordado estableciendo normas sobre sociedades extranjeras controladas que se ajustan en gran medida a las de la Directiva de la UE contra la elusión fiscal (ATAD 1). Por consiguiente, el GCC llegó a la conclusión de que la República de Mauricio debía suprimirse de la sección 2.1 del anexo II.

10. Suiza adoptó su reforma fiscal en octubre de 2018, pero la entrada en vigor y la entrada en aplicación de la legislación se aplazaron en espera del resultado del referéndum de mayo de 2019, por lo que se le concedió un año más para cumplir el criterio 2.1, «*debido a problemas auténticos de carácter institucional o constitucional a pesar de haber conseguido progresos tangibles en 2018*». Tras el resultado positivo de dicho referéndum, en agosto de 2019 Suiza comunicó al GCC que los resultados oficiales se habían publicado en el Boletín Oficial. Por consiguiente, la legislación pertinente entró en vigor el 16 de julio de 2019 y empezará a aplicarse el 1 de enero de 2020, si bien Suiza ya había anunciado que sus regímenes federales CH004 y CH005 estarían cerrados a nuevos participantes a partir del 1 de enero de 2019.

El GCC examinó la situación en su reunión del 13 de septiembre de 2019 y llegó a la conclusión de que Suiza debía suprimirse de la sección 2.1 del anexo II, dado que las reformas necesarias ya habían sido adoptadas y publicadas oficialmente.

11. En su reunión del 13 de septiembre de 2019, el GCC también convino en que el plazo de aplicación del criterio 2.1 para Namibia debía cambiarse del 9 de noviembre al término de 2019, lo que requiere una modificación del anexo II. El objetivo es hacer concordar el plazo con el de otros criterios y otros países y territorios y respetar los ciclos presupuestarios nacionales.
12. Además, Albania, Bosnia y Herzegovina, Esuatini y Namibia se adhirieron al Marco Inclusivo sobre BEPS, respectivamente, el 8 de agosto, el 11 de julio, el 26 de julio y el 9 de agosto de 2019, por lo que el GCC convino, el 13 de septiembre de 2019, en suprimirlos de la sección 3.1 del anexo II.
13. Como consecuencia de ello, Albania, Costa Rica, Mauricio, Serbia y Suiza se suprimirán completamente del anexo II.

## Otros asuntos

14. En su reunión del 13 de septiembre de 2019, el GCC también examinó la situación de los países y territorios tras la suspensión de la excepción de «dos de cada tres» a efectos de los criterios de transparencia fiscal al final de junio de 2019, y llegó a la conclusión de que todos los países y territorios cubiertos cumplían los requisitos de la UE. Concretamente, llegó a las siguientes conclusiones:
- a) Con el fin de cumplir el criterio 1.3 de la UE<sup>12</sup>, los Estados Unidos deben establecer con todos los Estados miembros acuerdos que permitan el intercambio automático de información y el intercambio efectivo de información previa solicitud, toda vez que han firmado el Protocolo por el que se modifica el CMA pero todavía no lo han ratificado. A efectos de intercambio automático de información, los acuerdos entre autoridades competentes para la aplicación de la FATCA entre los Estados Unidos y todos los Estados miembros se consideraron suficientes para cumplir el requisito de la UE. Por lo que se refiere al intercambio efectivo de información previa solicitud, los Estados Unidos tienen convenios para evitar la doble imposición o para intercambiar información fiscal con todos los Estados miembros salvo Croacia. No obstante, Croacia y los Estados Unidos cuentan con el CMA sin modificaciones de 1988 para el intercambio efectivo de información previa solicitud y, tras un diálogo entre la presidencia del GCC y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, se hizo constar que el intercambio efectivo de información previa solicitud que se ha producido hasta la fecha entre Croacia y los Estados Unidos es eficaz y satisfactorio para ambas partes. Además, el ministro de Hacienda de Croacia recibió, el 3 de septiembre de 2019, una carta oficial del Departamento del Tesoro estadounidense en la que se declaraba que se seguiría intercambiando información fiscal con Croacia con arreglo a las normas internacionales y a las necesidades de ambas partes. Por consiguiente, el GCC llegó a la conclusión de que puede considerarse que los Estados Unidos reúnen las condiciones para cumplir el criterio 1.3.
  - b) Niue adoptó la legislación primaria y secundaria necesaria para aplicar el Estándar Común de Comunicación de Información (ECCI) y, el 2 de septiembre de 2019, llevó a término las medidas necesarias para activar las relaciones bilaterales de intercambio automático de información con todos los Estados miembros de la UE. Por lo tanto, el GCC llegó a la conclusión de que Niue cumple el criterio 1.1.

---

<sup>12</sup> Los Estados Unidos ya cumplían los criterios 1.1 y 1.2 de la UE en diciembre de 2017.

c) Otros países y territorios que el GCC determinó que podrían verse afectados por la suspensión de la excepción de «dos de cada tres» (concretamente Israel y Vanuatu) ya habían llevado a término con anterioridad las medidas necesarias para activar las relaciones bilaterales de intercambio automático de información con todos los Estados miembros de la UE.

15. El GCC también examinó los cambios legislativos que se habían producido en las Islas Caimán con arreglo al criterio 2.2 tras la sesión del Consejo ECOFIN del 12 de marzo de 2019. Estas modificaciones fueron examinadas por el GCC en su reunión del 20 de mayo de 2019 y en las reuniones del subgrupo del GCC de los días 5 de julio y 4 de septiembre de 2019, en las que este manifestó su preocupación por el hecho de que las Islas Caimán hubieran introducido elementos que podrían considerarse no conformes con los requisitos de la UE.

En su reunión del 13 de septiembre de 2019<sup>13</sup>, el GCC examinó otras modificaciones legislativas publicadas oficialmente el 10 de septiembre de 2019 y llegó a la conclusión de que las Islas Caimán siguen cumpliendo el criterio 2.2 de la UE (excepto en lo que respecta a los fondos de inversión colectiva<sup>14</sup>),

16. En su reunión del 13 de septiembre de 2019, el GCC aprobó además unas nuevas orientaciones sobre los «regímenes de exención de rentas de origen extranjero», que figuran en el anexo 2 de la presente nota.

El Consejo ECOFIN del 12 de marzo de 2019 observó con preocupación que en algunos países y territorios los regímenes fiscales preferenciales perniciosos se habían sustituido por estas medidas de efecto similar. Estos países y territorios se comprometieron a modificar o suprimir estas medidas antes del término de 2019 y, entretanto, se han producido intercambios bilaterales en el plano técnico. Dichas orientaciones pretenden, por lo tanto, formalizar los requisitos establecidos por la UE y aportar transparencia al planteamiento adoptado por el GCC respecto de estos regímenes.

---

<sup>13</sup> <http://www.gov.ky/portal/pls/portal/docs/1/12852496.PDF>

<sup>14</sup> Las Islas Caimán se han comprometido a abordar las preocupaciones relativas al fundamento económico en el ámbito de los fondos de inversión colectiva y a adaptar su legislación antes del término de 2019.

## Cómo proceder

17. Por consiguiente, se ruega al Comité de Representantes Permanentes que proponga al Consejo ECOFIN de octubre de 2019 que:
- adopte, como punto «A» del orden del día, los anexos I y II actualizados de las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019, recogidos en el anexo 1 de la presente nota, en los que se reflejan los cambios antes indicados;
  - acuerde su publicación en el Diario Oficial;
  - refrende la conclusión alcanzada por el GCC respecto a la suspensión de la excepción de «dos de cada tres» para los criterios de transparencia fiscal y respecto a las Islas Caimán con arreglo al criterio 2.2;
  - refrende las orientaciones sobre los regímenes de exención de rentas de origen extranjero adjunta a la presente nota (anexo 2).

Con efectos desde el día de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, los anexos I y II de las Conclusiones del Consejo de 12 de marzo de 2019 sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales<sup>15</sup>, modificada el 22 de mayo de 2019<sup>16</sup> y el 21 de junio de 2019<sup>17</sup>, se sustituyen por los anexos I y II siguientes:

**Lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales**

**1. Samoa Americana**

Samoa Americana no realiza ningún intercambio automático de información financiera, no ha firmado y ratificado, siquiera por medio del territorio del que depende, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE en su versión modificada, no aplica los estándares mínimos acordados contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y no se ha comprometido a resolver estas cuestiones.

**2. Belice**

Belice todavía no ha modificado o revocado un régimen fiscal preferente pernicioso.

Se efectuará un seguimiento del compromiso de Belice de modificar o revocar su régimen fiscal preferente pernicioso, recientemente detectado, antes del término de 2019.

---

<sup>15</sup> DO C 114 de 26.3.2019, pp. 2-8.

<sup>16</sup> DO C 176 de 22.5.2019, pp. 2-5.

<sup>17</sup> DO C 210 de 21.6.2019, pp. 8-11.

### **3. Fiyi**

Fiyi todavía no ha modificado o revocado sus regímenes fiscales preferentes perniciosos.

Se seguirá efectuando el seguimiento del compromiso de Fiyi de cumplir los criterios 1.2, 1.3 y 3.1 antes del término de 2019.

### **4. Guam**

Guam no realiza ningún intercambio automático de información financiera, no ha firmado y ratificado, siquiera por medio del territorio del que depende, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE en su versión modificada, no se ha comprometido a aplicar los estándares mínimos contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y no se ha comprometido a resolver estas cuestiones.

### **5. Omán**

Omán no realiza ningún intercambio automático de información financiera, no ha firmado y ratificado el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE en su versión modificada y todavía no ha resuelto estas cuestiones.

### **6. Samoa**

Samoa tiene un régimen fiscal preferente pernicioso y no se ha comprometido a resolver esta cuestión.

Además, Samoa se comprometió a cumplir el criterio 3.1 antes del término de 2018, pero no ha resuelto esta cuestión.

## **7. Trinidad y Tobago**

Trinidad y Tobago tiene la calificación de «no conforme» del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales respecto del intercambio de información previa petición.

Se efectuará un seguimiento del compromiso de Trinidad y Tobago de cumplir los criterios 1.1, 1.2, 1.3 y 2.1 antes del término de 2019.

## **8. Islas Vírgenes de los Estados Unidos**

Islas Vírgenes de los Estados Unidos no realiza ningún intercambio automático de información financiera, no ha firmado y ratificado, siquiera por medio del territorio del que depende, el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE en su versión modificada, tiene regímenes fiscales preferentes perniciosos, no se ha comprometido a aplicar los estándares mínimos contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y no se ha comprometido a resolver estas cuestiones.

## **9. Vanuatu**

Vanuatu facilita estructuras y mecanismos extraterritoriales orientados a atraer beneficios sin fundamento económico real y todavía no ha resuelto esta cuestión.

**Situación actual de la cooperación con la UE respecto de los compromisos asumidos de aplicar principios de gobernanza fiscal**

**1. Transparencia**

*1.1 Compromiso de efectuar un intercambio automático de información, bien mediante la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes o a través de acuerdos bilaterales*

Los países y territorios siguientes se han comprometido a efectuar un intercambio automático de información antes del término de 2019:

**Palaos y Turquía.**

*1.2 Pertenencia al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales (Foro Global) y calificación satisfactoria respecto del intercambio de información previa petición*

Los países y territorios siguientes, que se comprometieron a recibir una calificación suficiente antes del término de 2018, se encuentran a la espera de examen adicional por el Foro Global:

**Anguila, Islas Marshall y Curazao.**

Los países y territorios siguientes se han comprometido a hacerse miembros del Foro Global o a recibir una calificación suficiente antes del término de 2019:

**Jordania, Palaos, Turquía y Vietnam.**

### *1.3 Firma y ratificación del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE o red de mecanismos de intercambio que abarque a todos los Estados miembros de la UE*

Los países y territorios siguientes se han comprometido a firmar y ratificar el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE o a implantar una red de mecanismos de intercambio que abarque a todos los Estados miembros de la UE antes del término de 2019:

**Armenia, Bosnia y Herzegovina, Botsuana, Cabo Verde, Esuatini, Jordania, Maldivas, Mongolia, Montenegro, Namibia, República de Macedonia del Norte, Palaos, Tailandia y Vietnam.**

## **2. Equidad fiscal**

### *2.1 Existencia de regímenes fiscales perniciosos*

Al país siguiente, que se había comprometido a modificar o revocar su régimen fiscal pernicioso que abarca las actividades industriales y las actividades similares no altamente móviles antes del término de 2018 y demostró progresos tangibles en el inicio de estas reformas en 2018, se le ha concedido hasta el término de 2019 para adaptar su legislación:

**Marruecos.**

A los países y territorios siguientes, que se habían comprometido a modificar o revocar sus regímenes fiscales perniciosos antes del término de 2018 pero que se vieron imposibilitados para ello debido a problemas auténticos de carácter institucional o constitucional a pesar de haber conseguido progresos tangibles en 2018, se les ha concedido hasta el término de 2019 para adaptar su legislación:

**Islas Cook y Maldivas.**

Los países y territorios siguientes se han comprometido a modificar o revocar los regímenes fiscales perniciosos antes del término de 2019:

**Antigua y Barbuda, Australia, Curazao, Marruecos, Namibia, San Cristóbal y Nieves, Santa Lucía y Seychelles.**

El país siguiente se ha comprometido a modificar o revocar el régimen fiscal pernicioso antes del término de 2020:

**Jordania.**

## *2.2 Existencia de regímenes fiscales que facilitan la existencia de estructuras extraterritoriales que atraen beneficios sin una actividad económica real*

A los países y territorios siguientes, que se han comprometido a abordar las preocupaciones relacionadas con el fundamento económico en el ámbito de los fondos de inversión colectiva, han entablado un diálogo positivo con el Grupo y han estado cooperando, se les ha concedido hasta el término de 2019 para adaptar su legislación:

### **Bahamas, Bermuda, Islas Caimán e Islas Vírgenes Británicas.**

El país siguiente se ha comprometido a abordar las preocupaciones relativas al fundamento económico antes del término de 2019:

### **Barbados**

## **3. Medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios**

### *3.1 Adhesión al Marco inclusivo sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios o compromiso de aplicación de los estándares mínimos de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*

Los siguientes países o territorios se han comprometido a adherirse al Marco inclusivo sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios o a aplicar los estándares mínimos de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios antes del término de 2019:

### **Jordania y Montenegro.**

Los siguientes países o territorios se han comprometido a adherirse al Marco inclusivo sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios o a aplicar los estándares mínimos de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios si pasan a serles aplicables y en el momento en que lo sean:

### **Nauru, Niue y Palaos.**

**Orientaciones sobre****REGÍMENES DE EXENCIÓN DE RENTAS DE ORIGEN EXTRANJERO**

El 20 de mayo de 2019, el Grupo «Código de Conducta» (en lo sucesivo, «el GCC») acordó un planteamiento para evaluar los regímenes de exención de las rentas de origen extranjero. Con arreglo a dicho planteamiento, la presente guía debe orientar a los países y territorios que ya se hayan comprometido a modificar sus exenciones de rentas de origen extranjero, debido a las características perjudiciales detectadas por el GCC. Las orientaciones servirán también de base para examinar otros países y territorios con regímenes similares antes del término de 2019.

Los regímenes de exención de rentas de origen extranjero y los regímenes que aplican el impuesto sobre sociedades con carácter territorial no son en sí mismos problemáticos. De hecho, la exención de los beneficios extranjeros es aceptable, e incluso recomendable en algunos casos, para evitar la doble imposición. Sin embargo, el problema surge cuando estos regímenes no solo evitan la doble imposición, sino que también crean situaciones de doble no imposición. Esto sucede, en particular, con los regímenes que tienen (i) una definición excesivamente amplia de las rentas excluidas de la imposición tributaria, en particular de las rentas pasivas extranjeras, sin ninguna condición ni salvaguardia, o ii) una definición de «vinculación» que no se ajusta a la definición de «establecimiento permanente» del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

El GCC ha evaluado dichos regímenes en el pasado y ha tomado estos precedentes como base para las presentes orientaciones. Las evaluaciones anteriores no se verán afectadas por las presentes orientaciones. Los regímenes que no hayan sido examinados por el GCC pueden examinarse a partir de las presentes orientaciones y de los criterios del Código de Conducta. El procedimiento actual para volver a abrir las evaluaciones anteriores sigue siendo válido.

## **Rentas pasivas**

En 2017 el GCC constató que un sistema fiscal que excluye totalmente de la imposición tributaria, sin condición alguna, a las rentas pasivas con un vínculo con el extranjero es pernicioso. Esto es así incluso cuando los beneficios se determinan con arreglo a principios establecidos a escala internacional, ya que el efecto final es el mismo que el de un régimen que dispensara un trato favorable a las empresas off-shore sin contenido o con poco contenido.

Aquellos regímenes de exención de rentas de origen extranjero que son lo suficientemente amplios como para incluir las rentas pasivas, sin ninguna condición, pueden provocar una delimitación y una falta de fundamento. La delimitación se debe a que el recibo de rentas pasivas requiere por lo general una transacción con un no residente. Por regla general, las rentas pasivas no están vinculadas a los requisitos relativos al fundamento económico. El GCC ha constatado que la exención de las rentas pasivas sin condiciones claras (por ejemplo, un vínculo explícito con una actividad real en el país o territorio) contraviene los principios del Código.

## **Rentas activas**

El GCC convino en que la evaluación de los regímenes de rentas de fuentes extranjeras debería centrarse principalmente en la exención de las rentas pasivas. Sin embargo, también convino en que era esencial considerar las características específicas de estos regímenes vinculadas a las rentas activas: concretamente, si se gravan las rentas activas y de qué manera.

En particular, también deben examinarse detenidamente aquellos regímenes que hacen extensiva la exención a las rentas activas procedentes de operaciones en el extranjero, ya que pueden dar lugar a casos de doble no imposición.

El análisis se centrará, por lo tanto, en establecer qué rentas se considera que tienen su origen en el país o territorio, ya que esto determinará si los ingresos de la empresa tributan o no con arreglo a los principios internacionales. El análisis estudiará si el país o territorio aplica una definición de «establecimiento permanente» acorde con la del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Este es el principio internacionalmente aceptado para evaluar la presencia económica de una entidad en otro país o territorio, y determinar así la asignación de la potestad tributaria.

### **Opciones para subsanar los regímenes perniciosos de exención de rentas extranjeras**

Aquellos países y territorios con regímenes de exención de las rentas de origen extranjero que se consideren perniciosos deben o bien suprimir los regímenes en cuestión o bien modificarlos para eliminar las características perjudiciales.

Los países y territorios deben:

- establecer la imposición tributaria de las rentas pasivas, o bien,
- si excluyen de la imposición determinados tipos de rentas pasivas,
  - o aplicar a las entidades en cuestión requisitos de fundamento adecuados de conformidad con el Código de Conducta (Fiscalidad de las Empresas) de la UE<sup>18</sup>;
  - o disponer de normas estrictas contra las prácticas abusivas; y
  - o eliminar toda discrecionalidad administrativa para determinar las rentas que deben excluirse de la imposición tributaria.

Además, los países y territorios deben garantizar la aplicación de los principios internacionales sobre imposición de las rentas activas, especialmente en lo que se refiere a la definición de «establecimiento permanente» que figura en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición (en particular, modificando la definición de «establecimiento permanente» de un convenio para evitar la doble imposición ya existente que no respete los principios internacionales) y la consiguiente asignación de los ingresos.

---

<sup>18</sup> Cuando se evalúen los países y territorios con arreglo al criterio 2.1, se aplicarán los requisitos de fundamento que figuran en las orientaciones del GCC sobre la interpretación del tercer criterio (doc. 10419/18).  
Cuando se evalúen los países y territorios con arreglo al criterio 2.2, se aplicarán los requisitos de fundamento que figuran en el documento de delimitación sobre el criterio 2.2 (doc. 10421/18).

Dado que cada uno de estos regímenes tiene sus propias especificidades, el GCC convino en que los servicios de la Comisión trabajen con los países y territorios de que se trate para aclarar los ámbitos que suscitan inquietud. Para atender las cuestiones específicas de cada régimen señaladas por el GCC deben formularse soluciones basadas en las orientaciones antedichas. Por consiguiente, las presentes orientaciones no deben tratarse como un documento independiente y deben ir acompañadas de asesoramiento técnico y de una interacción con los países y territorios objeto de examen.

## **Revisión**

La lucha contra las medidas fiscales perniciosas es un proceso continuo. La presente nota orientativa será revisada periódicamente por el GCC para garantizar que refleje la evolución futura.

---