

RECOMENDACIONES

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 6 de diciembre de 2012

relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal

(2012/771/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 292,

Considerando lo siguiente:

- (1) En un contexto internacional, la existencia de diferentes legislaciones tributarias se suele aceptar como una consecuencia de la soberanía fiscal. En este contexto, algunos terceros países, generalmente de pequeñas dimensiones y con necesidades financieras limitadas, han optado por aplicar un bajo nivel del impuesto sobre la renta, tanto a los particulares como a las empresas, o incluso por no aplicarlo en absoluto. Tales políticas tributarias no tienen por qué ser perjudiciales en sí mismas, en tanto en cuanto el Estado que las ponga en práctica coopere a nivel internacional a fin de permitir a otros Estados aplicar sus propias políticas en el ámbito fiscal.
- (2) Ahora bien, las políticas que entrañan un bajo nivel de ingresos fiscales o la total supresión de los mismos a menudo van unidas a una falta de transparencia o de intercambio de información con otros Estados. Los Estados que las practican atraen inversiones ofreciendo a los no residentes un refugio para ciertos tipos de capitales o rentas móviles y permitiéndoles ocultar la existencia de dichas rentas o capitales a la Administración tributaria de su Estado de residencia.
- (3) A fin de hacer frente a tales problemas, se han adoptado varias iniciativas en diversos foros internacionales, como, por ejemplo, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) o el G20. Por otro lado, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines Fiscales (en lo sucesivo, «el Foro Global») ha elaborado normas en materia de transparencia e intercambio de información a efectos fiscales. En 2009, el Foro Global aceptó revisar la aplicación de esas normas. A raíz de su decisión, emprendió un proceso de revisión global *inter pares*, y muchos de los países que vienen aplicando unos niveles impositivos exigüos han acordado celebrar acuerdos bilaterales relativos al intercambio de información en materia fiscal.
- (4) En el ámbito de la Unión, las cuestiones relativas a la transparencia y el intercambio de información han sido abordadas en la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el

ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE ⁽¹⁾. Por otro lado, dentro de la Unión existe un consenso, que se concretó en el Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas, incluido en el anexo 1 de las conclusiones del Consejo ECOFIN, de 1 de diciembre de 1997, relativo a la política fiscal ⁽²⁾, en el sentido de que las medidas fiscales perniciosas no son aceptables, lo que dificulta su mantenimiento o introducción por los Estados miembros. Además, se están analizando a la luz de las normas sobre ayudas estatales contempladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) una serie de medidas que podrían inscribirse en el ámbito de aplicación del Código de conducta.

- (5) En el marco de sus relaciones con los terceros países, la Unión ha tratado de convencer a estos últimos de que se adhieran a sus principios en materia de transparencia e intercambio de información (similares a las normas internacionales ampliamente aceptadas en estos ámbitos) y de que supriman las medidas fiscales perniciosas que se describen en la Comunicación de la Comisión sobre fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal ⁽³⁾ y en la Comunicación de la Comisión sobre cooperación sobre fiscalidad y desarrollo; cooperación con países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales ⁽⁴⁾.
- (6) Los Estados miembros cuya base imponible se ha visto negativamente afectada por la falta de transparencia o por la aplicación de medidas fiscales perniciosas por parte de terceros países han adoptado medidas para solucionar este problema. Sin embargo, los contribuyentes han respondido desviando sus actividades económicas y transacciones hacia otros territorios con un nivel de protección menor. Este riesgo es particularmente importante dentro de la Unión, habida cuenta de la libertad de que gozan los operadores económicos para emprender su actividad en cualquier punto de su territorio. Por consiguiente, el nivel de protección existente dentro de la Unión frente a la erosión de la base imponible tiende a corresponderse con el Estado miembro que ofrece el nivel de protección más exiguo.
- (7) Las distorsiones que entraña esta situación dentro de la Unión pueden provocar un falseamiento de los flujos de

⁽¹⁾ DO L 64 de 11.3.2011, p. 1.

⁽²⁾ DO C 2 de 6.1.1998, p. 1.

⁽³⁾ COM(2009) 201 final de 28 de abril de 2009.

⁽⁴⁾ COM(2010) 163 final de 21 de abril de 2010.

capitales y de la circulación de los contribuyentes dentro del mercado interior, perjudicando a su correcto funcionamiento, y erosionar las bases imponibles de los Estados miembros. Es preciso poner fin a estas distorsiones mediante la aplicación de un enfoque común a todos los Estados miembros.

- (8) Por lo tanto, resulta necesario establecer de forma precisa normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, tanto por lo que respecta a la transparencia y el intercambio de información como a las medidas fiscales perniciosas, y adoptar una serie de medidas con respecto a los terceros países que promuevan el cumplimiento de las normas establecidas por parte de estos.
- (9) En materia de transparencia e intercambio de información, se ha establecido una norma reconocida a nivel internacional en el pliego de condiciones acordado por el Foro Global en 2009. Por tanto, resulta oportuno que dichas condiciones constituyan la base de la presente Recomendación. Por lo que respecta a las medidas fiscales perniciosas, el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas se ha revelado una referencia pertinente dentro de la Unión. Los Estados miembros se han comprometido a promover los principios consagrados en dicho Código en los terceros países. Así pues, resulta oportuno hacer referencia a los criterios establecidos en el Código a los fines de la presente Recomendación. A este respecto, resulta oportuno aludir asimismo a la labor desarrollada por el Grupo del Código de Conducta (fiscalidad de las empresas), creado por el Consejo a fin de evaluar las medidas fiscales que puedan inscribirse en el ámbito de aplicación del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas⁽¹⁾. Los casos analizados por dicho grupo pueden ser de utilidad a la hora de analizar si una determinada medida puede considerarse perniciosa.
- (10) Resulta conveniente que la presente Recomendación señale una serie de medidas que deberían aplicarse en las relaciones con terceros países que no cumplan las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. Mediante la aplicación común de dichas medidas, los Estados miembros incrementarían de forma significativa la eficacia de las medidas que adoptan por separado. De este modo, podrían reducirse las pérdidas de ingresos fiscales disminuyendo, paralelamente, los costes administrativos de las Administraciones tributarias y las cargas de los contribuyentes en materia de cumplimiento.
- (11) A fin de promover la aplicación de las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, es preciso proponer asimismo medidas positivas que animen a los terceros países que ya cumplen dichas normas o que se han comprometido a cumplirlas pero que necesitan ayuda al efecto.
- (12) Las medidas contempladas en la presente Recomendación y aplicadas por los Estados miembros deben ser compatibles con el Derecho de la Unión, en particular con las libertades fundamentales consagradas por el TFUE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE RECOMENDACIÓN:

1. Objeto

La presente Recomendación establece criterios que permiten identificar a los terceros países que no cumplan las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. Asimismo, enumera una serie de medidas que los Estados miembros pueden adoptar en detrimento de los terceros países que no cumplan dichas normas y a favor de los que sí lo hagan.

La presente Recomendación se aplica al impuesto sobre la renta.

2. Definiciones

A efectos de la presente Recomendación, se entenderá por:

- a) «impuesto sobre la renta», todo impuesto aplicado a la renta de las personas físicas y jurídicas, independientemente del modo en que se perciba, que se aplique en nombre de un Estado, de sus subdivisiones políticas o de sus autoridades locales;
- b) «tercer país», todo territorio distinto del de un Estado miembro;
- c) «lista negra nacional», una lista adoptada por un Estado miembro en la que figuren los territorios con respecto a los cuales dicho Estado miembro aplique medidas o políticas fiscales predeterminadas.

3. Normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal

Un tercer país solo cumple las normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal:

- a) cuando ha adoptado medidas legislativas, reglamentarias y administrativas destinadas a cumplir las normas en materia de transparencia e intercambio de información establecidas en el anexo y las aplica de forma efectiva;
- b) cuando no aplica medidas fiscales perniciosas en el ámbito de la fiscalidad de las empresas.

Deben considerarse potencialmente perniciosas las medidas fiscales que implican un nivel impositivo efectivo notablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en ese tercer país. Dicho nivel impositivo puede ser el resultado del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente.

En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) si las ventajas se otorgan solo a no residentes o solo con respecto a las operaciones realizadas con no residentes, o
- b) si las ventajas están totalmente aisladas del mercado nacional, de manera que no afectan a la base imponible nacional, o

⁽¹⁾ DO C 99 de 1.4.1998, p. 1.

- c) si las ventajas se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real ni presencia económica sustancial dentro del tercer país que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
- d) si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), o
- e) si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican a nivel administrativo con menos rigor y sin transparencia.

Al aplicar dichos criterios, los Estados miembros deben tener en cuenta las conclusiones del Grupo del Código de Conducta (fiscalidad de las empresas) por lo que respecta a las medias fiscales que haya considerado perniciosas.

- 4. Medidas contra los terceros países que no cumplan las normas mínimas establecidas en el punto 3
 - 4.1. Procede que los Estados miembros publiquen listas negras de terceros países que no respeten las normas mínimas establecidas en el punto 3, con vistas a la aplicación del punto 4.3. Conviene que dichas listas negras hagan referencia a la presente Recomendación.
 - 4.2. Los Estados miembros que hayan adoptado listas negras nacionales deberían incluir en ellas a los terceros países que no cumplan las normas mínimas establecidas en el punto 3.
 - 4.3. Todo Estado miembro que haya celebrado un convenio de doble imposición con un tercer país que no respete las normas mínimas establecidas en el punto 3, debería tratar de renegociar el Convenio, suspenderlo, o ponerle fin, en función de lo que resulte más adecuado a fin de mejorar el cumplimiento de las normas por ese tercer país.
- 5. Medidas a favor de los terceros países que cumplan las normas mínimas establecidas en el punto 3
 - 5.1. Los Estados miembros deberían eliminar de las listas negras mencionadas en el punto 4.1 a aquellos países que cumplan las normas mínimas establecidas en el punto 3.
 - 5.2. Los Estados miembros deberían considerar la eliminación de las listas negras nacionales mencionadas en el punto 4.2 de los países que cumplan las normas mínimas establecidas en el punto 3.

- 5.3. Los Estados miembros deberían evaluar la posibilidad de entablar negociaciones bilaterales con vistas a la celebración de convenios de doble imposición con los terceros países que cumplan las normas mínimas establecidas en el punto 3.
- 6. Medidas a favor de los terceros países que se comprometan a cumplir las normas mínimas establecidas en el punto 3
 - 6.1. Los Estados miembros deberían considerar la posibilidad de intensificar la cooperación y la ayuda brindada a los terceros países, en particular a los que se encuentran en vías de desarrollo, que se comprometan a cumplir las normas mínimas establecidas en el punto 3, a fin de ayudarlos a combatir eficazmente el fraude fiscal y la planificación fiscal agresiva. A tal fin, deberían enviar a dichos países, en comisión de servicios y por un período limitado, a expertos en cuestiones fiscales.

A la hora de evaluar el compromiso adquirido por dichos países de cumplir con las normas mínimas, los Estados miembros deberían tener en cuenta todas las indicaciones concretas a este efecto y, en particular, los progresos que haya realizado ya en materia de cumplimiento el tercer país en cuestión.

- 6.2. En la medida en que un tercer país se beneficie de ayuda de conformidad con el punto 6.1 y realice los progresos esperados con vistas al cumplimiento de las normas mínimas, los Estados miembros deberían abstenerse de aplicar las medidas previstas en el punto 4, a excepción de la renegociación de los convenios de doble imposición.

7. Seguimiento

Resulta oportuno que Estados miembros informen a la Comisión sobre las medidas que adopten para ajustarse a la presente Recomendación, así como sobre cualquier cambio que introduzcan en relación con dichas medidas.

La Comisión publicará un informe sobre la aplicación de la presente Recomendación en un plazo de tres años a partir de su adopción.

8. Destinatarios

Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 6 de diciembre de 2012.

Por la Comisión
Algirdas ŠEMETA
Miembro de la Comisión

ANEXO

NORMAS EN MATERIA DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN**A. DISPONIBILIDAD DE LA INFORMACIÓN**

- A.1. El tercer país en cuestión garantizará que sus autoridades competentes dispongan de la información relativa a la propiedad e identidad de todas las entidades y acuerdos pertinentes.
- A.2. El tercer país en cuestión garantizará la llevanza de registros contables fiables en relación con todas las entidades y acuerdos pertinentes.
- A.3. Todos los titulares de una cuenta dispondrán de información bancaria.

B. ACCESO A LA INFORMACIÓN

- B.1. Las autoridades competentes del tercer país en cuestión estarán facultadas para obtener y facilitar la información objeto de una solicitud en el marco de un acuerdo de intercambio de información, procedente de cualquier persona en su territorio que posea o controle dicha información.
- B.2. Los derechos y salvaguardias aplicables a las personas en el tercer país requerido en cuestión serán compatibles con el intercambio efectivo de información.

C. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

- C.1. Los mecanismos para el intercambio de información con los Estados miembros deberán permitir que este último se lleve a cabo de forma efectiva.
 - C.2. La red de mecanismos de intercambio de información del tercer país en cuestión abarcará la totalidad de los Estados miembros.
 - C.3. Los mecanismos de intercambio de información del tercer país en cuestión incluirán disposiciones que garanticen la confidencialidad de la información recibida de los Estados miembros.
 - C.4. Los mecanismos de intercambio de información del tercer país en cuestión respetarán los derechos y salvaguardias de contribuyentes y terceros.
 - C.5. El tercer país en cuestión facilitará rápidamente la información gracias a la red de acuerdos con los Estados miembros.
-