

REVISTA QUINCENA FISCAL

Núm. 3

Febrero

2017

Directores

RAMÓN FALCÓN Y TELLA

Catedrático Universidad Complutense de Madrid. Abogado

ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO

Catedrático Universidad de Valladolid

Secretario

AMANCIO PLAZA VÁZQUEZ

Abogado

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático Universidad de Navarra. Abogado

Vocales

RAFAEL CALVO ORTEGA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

EMILIO CUATRECASAS

Cuatrecasas Abogados

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ

Catedrático Universidad de Extremadura

GASPAR DE LA PEÑA VELASCO

Catedrático Universidad Complutense de Madrid

MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA

Catedrática Universidad de Oviedo

SILVIA LÓPEZ RIBAS

Inspectora de Finanzas del Estado

LUIS LÓPEZ TELLO

Inspector de Finanzas del Estado (exc.)

RICARDO LOZANO ARAGÜÉS

Inspector de Finanzas del Estado

CARMELO LOZANO SERRANO

Catedrático Universidad de Valencia

FERNANDO PÉREZ ROYO

Catedrático Universidad de Sevilla

JUAN MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Valencia

EDUARDO SANZ GADEA

Inspector de Finanzas del Estado

MARÍA TERESA SOLER ROCH

Catedrática Universidad de Alicante

JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ

Catedrático UNED. Abogado

MIGUEL CRUZ AMORÓS

Profesor de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid y UNED

ADRIANO DI PIETRO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Director de la Escuela Europea de Altos Estudios Tributarios Universidad de Bolonia

Email: atencionclientes@thomsonreuters.com

Tel: 902 40 40 47



Quincena Fiscal

Número 3 • Febrero 2017



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS
Incluye versión en digital

Thomson Reuters Aranzadi

Tel. 902 40 40 47

Correo electrónico:
atencionclientes@thomsonreuters.com

Esta revista ha sido clasificada, evaluada e indexada por los siguientes sistemas de información y bases de datos de calidad editorial de revistas científicas:



Esta revista ha sido seleccionada por el CGPJ para su utilización por los miembros de la carrera judicial

Revista Quincena Fiscal no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

En Cumplimiento de lo establecido en el artículo 3.6 b) del Reglamento 3/2010 (BOE de 22 de noviembre de 2010), manifestamos que los textos de las resoluciones judiciales incluidos en la presente obra proceden del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), y se corresponden exactamente con los distribuidos de forma oficial por el citado Organismo. La manipulación de dicho texto por parte de Editorial Aranzadi se puede limitar a la introducción de citas y referencias legales y jurisprudenciales.

© 2017 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Editorial Aranzadi, S.A.U.]

Editorial Aranzadi, S.A.U.
31190 Cizur Menor (Navarra)
Tel. 902 40 40 47
atencionclientes@thomsonreuters.com
DL NA 1914-1992
ISSN 1132-8576

Printed in Spain. Impreso en España
Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.
Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, calle A, nave D-11
31013 Pamplona



EDITORIAL

- Las nuevas «ocurrencias» de Hacienda en relación con el Impuesto sobre Sociedades: el RD-Ley 3/2016, de 2 de diciembre • *Ramón Falcón y Tella* 13

ESTUDIOS

- La nueva exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores aplicable en el IS: análisis del nuevo régimen de repatriación de los dividendos • *Juan Calvo Vérguez* 21
- Los derechos de los empresarios ante la entrada de la Inspección de la Agencia Tributaria en sus oficinas • *Juan Luis Sendín Cifuentes* 65
- El nuevo concepto de valor en aduana tras la entrada en vigor del código aduanero de la Unión • *Fernando Casana Merino* 95
- Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión • *Juan Jesús Martos García* 125

CASOS Y CUESTIONES PRÁCTICAS

- SUPUESTO PRÁCTICO 167
- Novedades legislativas sobre el Plan General Contable de PYMES • *Isabel Manzano Martín y Sofía Ramos Sánchez* 169

LEGISLACIÓN

- RESEÑAS DE LEGISLACIÓN 183

JURISPRUDENCIA

► **COMENTARIO**

A vueltas con la prescripción del IVA: La declaración resumen anual y la Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2016 • *José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli* 193

► **RESEÑAS DE JURISPRUDENCIA**

INSPECCIÓN

Facultades de comprobación en relación a deducciones aplicadas en ejercicios no prescritos pero que tienen su origen en ejercicios prescritos 201

Regularización del IVA basada en la inadmisión como deducibles de gastos soportados en facturas sobre las que se han abierto causas penales por falsedad que afectan al IS: prejudicialidad penal 202

RECLAMACIONES Y RECURSOS

Es improcedente considerar el motivo alegado ante la vía económico-administrativa como no propuesto ante la Inspección, ya que la Administración tributaria pudo conocer a través del procedimiento de inspección la concurrencia de los requisitos necesarios para determinar si es procedente la aplicación o no de la deducción invocada 204

Devolución del IVMDH, como consecuencia de la STJUE de 27-2-2014, que lo declara contrario a la normativa comunitaria. Extensión de efectos de la sentencia improcedente 205

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Retribución en especie consistente en el derecho de opción de compra sobre acciones concedido por la empresa a sus trabajadores: carácter irregular cuando desde su concesión al ejercicio de la opción transcurran más de dos años. La exigencia del art. 10.3 RIRPF/2004 de que no se concedan anualmente supone una extralimitación reglamentaria, por lo que se anula, como se había hecho con la norma reglamentaria anterior y la posterior 206

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La extinción del grupo fiscal no supone incumplir el requisito de mantenimiento de la inversión, en la medida que el elemento objeto de reinversión siga en funcionamiento en el patrimonio de la misma entidad que realizó la reinversión hasta alcanzar el plazo de mantenimiento exigido, sea o no la misma entidad que transmitió los elementos patrimoniales aptos para aplicar la deducción ... 207

Es procedente la amortización del fondo de comercio financiero asociado a la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades extranjeras, aunque las participaciones no hayan sido adquiridas por una sucursal española sino por la sucursal en España de una entidad extranjera 208

IMPUESTOS ESPECIALES

Es improcedente la extensión de efectos de una sentencia que ordenaba la devolución del IVMDH, ya que es necesaria la previa comprobación administrativa del cumplimiento de los requisitos 210

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

► RESEÑAS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

CONTESTACIONES A LA DIRECCIÓN GENERAL DE LOS TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Existencia de uno o dos pagadores tras una subrogación empresarial 217

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Tipo impositivo aplicable a las obras de renovación de los viales privados de una urbanización para una comunidad de propietarios 218

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

¿A quién corresponde fiscalmente los rendimientos obtenidos por una oficina de farmacia? 219

RESOLUCIONES TEAC

Interrupción procedimiento de inspección 221

CONSULTAS INFORMA

Imputación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de una Expropiación Forzosa (134918) 223

Sujeción al IVA de la adquisición de una vivienda nueva propiedad del SAREB (138885) 223

Cálculo de la cifra de negocios del artículo 101 de la LIS (135631) 224

CALENDARIO FISCAL 2017 225

NORMAS DE PUBLICACIÓN. INSTRUCCIONES A LOS AUTORES 227



LOS CRITERIOS DE CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL. PREVISIBILIDAD Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA ANTE UNA FUTURA REVISIÓN

THE CRITERIA OF QUALIFICATION OF A
TERRITORY AS A TAX HAVEN IN THE SPANISH
LAW AND ITS NEED REFORM

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

Profesor Titular
Universidad de Granada

Quincena Fiscal 3 • Febrero 2017 • Págs. 125 a 164

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN. II. ETAPAS PREVIAS A LA LEY 24/2014 E INFLUENCIA DE LA OCDE. 1. EL REAL DECRETO 1080/1991 Y LA LISTA CERRADA DE PARAÍDOS FISCALES. 2. CAMBIO DE CRITERIO EN LA OCDE, REAL DECRETO 116/2003 Y MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA. 3. LA REDACCIÓN ORIGINAL DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 36/2006. 3.1. Mantenimiento del mecanismo automático de salida e incorporación del mecanismo de reentrada. 3.2. Territorios de nula tributación. 3.3. Territorios con los que no existe efectivo intercambio de información. III. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL TRAS LA LEY 26/2014. 1. LA DESAPARICIÓN DEL MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA DE LA LEY 36/2006. LA CONTROVERTIDA INTERPRETACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS. 2. MOTIVACIÓN, PREVISIBILIDAD Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. 3. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE REVISIÓN DE LA LISTA DE PARAÍDOS FISCALES. 3.1. Tratado Internacional aplicable que contemple intercambio de información suficiente.

3.2. Territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información. 3.3. Resultados de las evaluaciones inter pares del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. A. Intercambio de información previa petición. B. Intercambio automático de información. C. Nuevo estándar de transparencia e intercambio información. IV. CONCLUSIONES.

Resumen: Se analizan los criterios que ha seguido nuestro ordenamiento para otorgar a un territorio la consideración de paraíso fiscal y en especial, la nueva situación creada con la Ley 24/2014. Para ello mostraremos cronológicamente las distintas etapas que ha seguido el marco regulador, estableciendo una clara correlación entre los trabajos y las recomendaciones de la OCDE y del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información y las distintas reformas normativas que se han acometido en nuestro país. Parece probable una revisión de la lista de paraísos fiscales conforme a los trabajos que se están llevando a cabo en estas instituciones y en la UE para establecer una lista de territorios no cooperativos en 2017.

Palabras clave: Paraíso fiscal – territorios de nula tributación – territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información – territorios no cooperativos – competencia fiscal – intercambio de información de información.

Abstract: We analyze the criteria that our law has followed to grant a territory the status of a tax haven and, in particular, the new situation created by Law 24/2014. To this end, we will show chronologically the different stages that the regulatory framework has followed, establishing a clear correlation between the OECD and the Global Forum on transparency and information exchange works and the different regulatory reforms that have been undertaken in our country. A review of the list of tax havens seems likely in line with the work being carried out in these institutions and in the EU to establish a list of non-cooperative territories in 2017.

Keywords: Tax haven – territories with zero taxation – territories with which there is no effective exchange of information – non-cooperative territories – tax competition – exchange of information.

Fecha recepción original: 22/07/2016

Fecha aceptación: 25/12/2016

I. INTRODUCCIÓN

Nuestro ordenamiento recoge una variada gama de medidas defensivas frente a los paraísos fiscales que pretenden disuadir la realización de operaciones con estos territorios y que han sido implantadas de forma progresiva desde los años noventa, afectando especialmente a la imposición directa: IRPF, Impuesto de Sociedades e IRNR.

La cantidad y la trascendencia de los efectos jurídicos de estas medidas hacen que resulte crucial determinar claramente si una jurisdicción tiene asignada esta calificación antes de llevar a cabo algún tipo de actuación internacional con trascendencia tributaria.

El objeto de estas líneas no consiste en desgranar minuciosa y exhaustivamente cada una de esas medidas. En un época en la que es habitual leer, escuchar, incluso ver programas dedicados a los paraísos fiscales, dando por sentado que se trata de un concepto conocido por todos, lo que pretendemos es exponer y analizar los criterios que ha seguido nuestro ordenamiento para otorgar a un territorio la consideración de paraíso fiscal, delimitándolo de otros conceptos instaurados en nuestro ordenamiento frente a los que también se prevén disposiciones defensivas.

Para ello mostraremos cronológicamente las distintas etapas que se han producido en el marco regulador, estableciendo una clara correlación entre los trabajos y las recomendaciones de la OCDE y las distintas reformas normativas que se han acometido en nuestro país, hasta llegar a la redacción de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, vigente desde el 1 de Enero de 2015, conforme a la reforma introducida por Ley 26/2014.

En este sentido, cobran especial importancia los trabajos que se están desarrollando en el Foro de Transparencia e Intercambio de Información y se echa en falta una referencia a las acciones de la Unión Europea para establecer una lista de territorios no cooperativos que sea asumida por los Estados miembros, y con ello, implementar medidas de presión conjunta que resulten más efectivas.

II. ETAPAS PREVIAS A LA LEY 24/2014 E INFLUENCIA DE LA OCDE

1. EL REAL DECRETO 1080/1991 Y LA LISTA CERRADA DE PARAÍDOS FISCALES

La aparición en nuestro ordenamiento de la expresión «paraíso fiscal» se remonta a principios de los noventa, con la implementación de las primeras medidas antiparaíso en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades¹, siguiendo la estela de algunos países vecinos como Italia o Portugal².

Ante la necesidad de determinar que territorios tendrían la consideración de paraíso fiscal, la opción seguida a través de la aprobación del Real Decreto 1080/1991 fue establecer una enumeración cerrada de cuarenta y ocho jurisdicciones a las que les serían aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa. Eran las que estaban, ni más, ni menos. No se podía incorporar a otras ni excluir a cualquiera de las existentes salvo que, obviamente, se reformase la normativa.

El Real Decreto 1080/1991 no estableció en su redacción inicial ninguna referencia a los criterios utilizados por el Ministerio de Economía y Hacienda para calificar como

1. Se trataban del Apartado 3 del Artículo 2.º de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes y del art. 62 la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. Ambas normas sometían a gravamen en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades respectivamente ciertos intereses o incrementos de patrimonio cuando fuesen obtenidos a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales y que, sin embargo, no quedaban sometidos a gravamen de forma ordinaria.

2. ROSER SAMPLON, S. «Los paraísos fiscales y la lucha contra el fraude fiscal», Cuadernos de Formación CEF, vol. 3, n.º 14/2007.

paraísos fiscales a los citados territorios. Cabe suponer que el legislador siguió, o al menos se inspiró, en los criterios predominantes en aquella época, que eran la nula o baja tributación y la opacidad informativa.

La OCDE viene actuando de forma muy activa frente al problema que plantean los paraísos fiscales desde 1996 y España, como miembro activo de la misma, ha participado y seguido sus recomendaciones. El primer trabajo lo publicó en Enero de 1998, cuando vio la luz el informe OCDE «Harmful Tax Competition: an emerging global Issue», donde se establecían los criterios para determinar cuándo se ejercía competencia fiscal perniciosa, distinguiendo entre paraísos fiscales y regímenes preferenciales pertenecientes a Estados miembros de la OCDE. Este informe calificaba paraísos fiscales a aquellos que tuviesen una baja o nula imposición y, además, se diese alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Tuviesen un régimen normativo o ejerciesen prácticas administrativas poco transparentes
- b) No intercambiasen información en tiempo y forma apropiada, por motivos legales o administrativos.
- c) Regímenes que amparasen a las sociedades off-shore. Ausencia del requisito de que se ejerza una actividad económica real o tenga una presencia sustancial en el territorio para poder disfrutar de un régimen fiscal ventajoso³.

Por ello, atendiendo a la época en que se dictó y a los criterios que otros países e instituciones internacionales utilizaban para identificar a estas jurisdicciones, puede inferirse que en la formulación de la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991 se usaron esencialmente dos directrices que debían concurrir: Su bajo nivel de tributación en comparación con el de los países miembros de la OCDE y su opacidad informativa⁴.

La exigencia de que concudiesen ambos requisitos dejó fuera de la lista a jurisdicciones que solo cumplieran uno de ellos. El caso por antonomasia fue Suiza, lugar de atracción de rentas no declaradas, de origen lícito o ilícito, que hacía del secreto bancario su principal reclamo y que no formó parte de ésta, muy probablemente por no tratarse de un territorio de baja o nula tributación.

En todo caso, y pese a que del Preámbulo del Real Decreto 1080/1991 parecía desprenderse que la lista debía ser dinámica y actualizarse conforme «a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales», esta revisión no llegó a producirse.

3. Sobre este informe puede consultarse a MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., en «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales» Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, n.º 1/2002.

4. MARTOS GARCÍA, J.J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, págs. 73 a 131 y en «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos, n.º 290/2007; GARCÍA PÉREZ, J. A. «Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales», Cuadernos de Formación CEF, vol. 12, n.º 4/11.

2. CAMBIO DE CRITERIO EN LA OCDE, REAL DECRETO 116/2003 Y MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA

Pasada más de una década, podíamos encontrarnos con nuevos países o territorios no incluidos inicialmente que merecieran tal calificación; y viceversa, jurisdicciones incluidas en la lista podrían haber modificado su sistema fiscal de forma que ya careciese de sentido su inclusión⁵.

Estas circunstancias hacían por sí solas necesarias una revisión, pero además, se presentó una nueva variable, que no fue otra que el cambio de criterio seguido en la OCDE para calificar a un territorio como paraíso fiscal y que fue decisiva para que el Ejecutivo realizase una reforma del Real Decreto 1080/1991.

El citado informe OCDE de 1998 además de establecer los criterios generales que debían estar presentes en un territorio para considerarlo paraíso fiscal, también fijó las directrices a seguir en los trabajos venideros, sintetizadas en:

1. Detectar que territorios llevaban a cabo competencia fiscal perniciosa, conforme a los citados criterios.
2. Elaborar una serie de medidas defensivas frente a estos territorios para que los Estados que la integran las aplicasen de forma coordinada en caso de que aquellos no llevasen a cabo las acciones correctoras sugeridas.
3. Contactar con los territorios que ejercen competencia fiscal perniciosa y promover el abandono de este tipo de prácticas, asistiéndolos técnicamente para que puedan acometer las correspondientes reformas.

El informe OCDE que dio respuesta a los dos primeros puntos anteriores fue publicado en Junio de 2000 y se tituló «Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices»⁶.

5. CARMONA FERNANDEZ, *Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003; GUTIÉRREZ DE PABLO, «Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales», *Impuestos*, n.º 10, 1995; SALTO VAN DER LAAT, «Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española», *Crónica Tributaria*, n.º 93, 2000; CALDERÓN CARRERO, J.M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario» *Crónica Tributaria* n.º 11/2004; MARTOS GARCÍA, J.J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, pág.111 y en «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, n.º 290/2007; SIOTA ÁLVAREZ, M. «La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización» *Crónica Tributaria* n.º 157/2015.

6. En relación al primer punto, detectaba qué territorios llevaban a cabo competencia fiscal perniciosa, conforme a los citados criterios, conteniendo dos listas:

a) Paraísos fiscales. La primera formada por 35 jurisdicciones que cumplían con los criterios para ser calificados como paraísos fiscales –se excluyeron a 6 más que antes de la publicación de este informe se comprometieron cumplir con las exigencias establecidas en el trabajo de 1998–. Además, siguiendo la recomendación del Consejo de la OCDE, de 16 de junio de 2000, se instaba a distinguir en el futuro entre paraísos fiscales cooperativos y no cooperativos, dependiendo de que hubiesen aceptado el compromiso de abandonar las prácticas perniciosas antes del 31 de Julio de 2001 –aplazadas posteriormente hasta el 1 de abril de 2003–.

Sin embargo, con posterioridad a este informe, y tras la elección del presidente G.W. BUS, el Departamento del Tesoro de EE.UU., en la figura de su Secretario de Estado⁷, rechazó la parte del informe OCDE de 1998 en la que se exigía a los paraísos fiscales que estableciesen un nivel impositivo mínimo, como así se derivaba del requisito de ausencia de actividad económica real o presencia sustancial, y consideraba que las medidas defensivas frente a estos debían aplicarse en los mismos términos que a los regímenes preferenciales de los países miembros de la OCDE. Entendía que la lucha contra la competencia fiscal perniciosa debía reorientarse hacia el intercambio de información entre Estados y lo justificó argumentando que no pretendía entrometerse en la soberanía tributaria de otros Estados indicándoles como debían actuar en esta materia, sino únicamente garantizar la aplicación de su propia legislación fiscal, para lo que resultaba indispensable la asistencia de otros países en forma de intercambio de información⁸.

Esta variación de criterio del gobierno de los EE.UU., contó con la posición favorable de la Unión Europea, como así lo manifestó la Comisión Europea en su informe «*Política fiscal en la UE – Prioridades para los próximos años*», emitido también en 2001⁹.

Este nuevo escenario provocó un reenfoque de la OCDE en su informe de 2001, «*Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report*», reconfigurando la propuesta inicial de 1998 y estableciendo como parámetros para considerar a un territorio como paraíso fiscal la falta de intercambio de información efectiva y la existencia de normativas o prácticas administrativas poco transparentes.

Desde entonces, la OCDE dejó de utilizar la expresión paraíso fiscal y la sustituyó por jurisdicción no cooperativa y todos sus trabajos en materia de lucha contra la competencia fiscal perjudicial guardan una estrecha relación con potenciar el intercambio de información entre jurisdicciones.

Para este fin, estimó necesario crear un instrumento que sirviera de referente a las jurisdicciones en sus negociaciones sobre esta materia. La elaboración de dicho

b) Regímenes fiscales preferenciales. La segunda, constituida por 47 potenciales regímenes fiscales preferenciales pertenecientes a Estados miembros de la OCDE, que tendrían como límite máximo para abandonar este tipo de prácticas el 1 de abril de 2003.

En relación al segundo, se enumeraron una serie de medidas defensivas o disposiciones anti-paraíso frente a estos territorios para que los Estados evaluarán la posibilidad de aplicarlas en caso de que aquellos no llevasen a cabo las acciones correctoras sugeridas y abandonasen las prácticas fiscales desleales en la fecha señalada.

7. P. O'NEILL, «US Treasury Secretary statement on OECD tax havens», *Tax Notes Internacional*, vol. 22, n.º 21/2001, págs. 2617 y ss.

8. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., en «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales» Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, n.º 1/2002; VALLEJO CHAMORRO, J. M., «La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y de la Unión Europea», *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, ICE, n.º 825/2005; MARTOS GARCÍA, J.J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, págs. 86 y 87; GARCÍA PÉREZ, J. A. «Actividad financiera societaria offshore tras la desaparición formal de los paraísos fiscales», *Cuadernos de Formación CEF*, vol. 12, n.º 4/11

9. Informe de la Comisión Europea COM (2001) 260 final, *Política fiscal en la UE – Prioridades para los próximos años*, págs. 7, 9 y 20.

instrumento se encomendó al Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio Efectivo de Información, que de forma ambiciosa integró no solo a representantes de Estados que formaban parte de esta institución, sino también a otros de distintos territorios, entre ellos, algunos caracterizados por su baja tributación y por la falta de transparencia.

El resultado fue el «Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal», ajustado a los estándares definidos en el Informe de 2001. Contenía las obligaciones mínimas de transparencia e intercambio de información que debían cumplir las jurisdicciones fiscales cooperativas para dejar de ser consideradas paraísos fiscales y aplicarles las medidas defensivas previstas en los Estados miembros de la OCDE.

En abril de 2002 la OCDE publicó la lista de jurisdicciones no cooperativas y el Modelo de Acuerdo sobre intercambio de Información, caracterizado por los siguientes rasgos:

1. Solo contempla el intercambio de información previo requerimiento, ignorando el intercambio automático.
2. Para que se pueda efectuar el intercambio exige que la información fiscal solicitada sea «previsiblemente relevante» para el cumplimiento de las normas tributarias de la jurisdicción solicitante, evitándose peticiones de información genéricas o que no sean necesarias para éste.
3. La solicitud de información debe ser atendida, sin que quepa alegar el secreto bancario o inexistencia de interés interno en la misma por parte de la jurisdicción que debe facilitarla. En este sentido, cada parte firmante debe estar en disposición de identificar a los beneficiarios efectivos de sociedades y cuentas bancarias.
4. Confidencialidad de la información solicitada, para garantizar los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes¹⁰.

La reacción del Ejecutivo español no se hizo esperar y se produjo con el Real Decreto 116/2003, que entró en vigor el 2 de febrero de 2003, y que modificó el Real Decreto 1080/1991, introduciendo el art. 2 que contenía un mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. Según éste, un paraíso fiscal dejaría de tener esta consideración cuando suscribiese con España, y entrase en vigor, uno de estos dos tratados internacionales:

a) Un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

En este sentido, el art. 26 MCDI OCDE, que había sido revisado varias veces, se modificó nuevamente en el año 2000 con la finalidad de ampliar el ámbito objetivo del intercambio de información para que los firmantes pudiesen recabar información

10. MARTÍN LOPEZ, J. «Competencia fiscal perjudicial, paraísos fiscales e intercambio de información tributaria», en la obra colectiva *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

necesaria para aplicar todos sus impuestos, directos e indirectos, y no solo aquellos cubiertos por el Tratado en los que se quería evitar la doble imposición¹¹. Además, la OCDE ya estaba trabajando en una nueva revisión para incorporar los estándares de transparencia contenidos en el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria que no se encontraban presentes.

b) Un **Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria**.

Sin referirse expresamente a él, parece evidente que el Ejecutivo tenía en mente el reciente Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria publicado por la OCDE y su posible utilización futura por parte del Estado español como base para los Acuerdos a suscribir.

No se produjo una revisión de la lista de paraísos fiscales, pero sí la posibilidad de que aquellos que actuasen de forma transparente y compartiesen información fiscal con el Estado español dejasen de serlo. La lista dejó de ser cerrada y adquirió un carácter parcialmente dinámico. Se abrió una puerta de salida, que permitía a los territorios abandonarla automáticamente; aunque siguió sin tener una puerta de entrada que hiciese que tras la constatación de ciertos requisitos pudiesen incorporarse automáticamente nuevas jurisdicciones.

En todo caso, con esta disposición se evidenció el cambio de criterio de la Administración española, siguiendo las nuevas directrices de la OCDE. A partir de entonces solo resultaba relevante la transparencia y el intercambio de información para que se produjese la exclusión de un territorio de la lista de paraísos fiscales, al margen de que fuese un territorio de baja o nula tributación.

Una jurisdicción que cumpliera los estándares OCDE de transparencia e intercambio de información no sería calificada como paraíso fiscal, si bien, ante la ausencia de una revisión de la lista y de un mecanismo de entrada, no se podía afirmar lo contrario. Así, podíamos encontrar jurisdicciones opacas que no fueron incluidas en 1991 en la lista y que seguían sin ser calificadas como paraísos fiscales, como Suiza.

3. LA REDACCIÓN ORIGINAL DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA DE LA LEY 36/2006

La siguiente reforma normativa vino con la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, y en concreto con su Disposición Adicional Primera titulada «Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria», cuya redacción original estuvo vigente más de 8 años, desde el 1 de diciembre de 2006 hasta el 1 de Enero de 2015.

11. PATON GARCÍA, G. «La dimensión del intercambio de información tributaria en los convenios fiscales internacionales» en la obra colectiva Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura, Thomson-Aranzadi, 2011, pags. 177 a 220; Moreno González, S. «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información», Crónica Tributaria n.º 146/2013.

El legislador no alteró, en esencia, el sistema por el que un territorio era calificado como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Seguía siendo necesario que fuese calificado reglamentariamente como tal y que no hubiese dejado de tener esta consideración por la aplicación del mecanismo de salida, si bien es cierto que introdujo alguna modificación en el mismo, así como un mecanismo de reentrada en la lista. Además, se distinguió a los paraísos fiscales de otro tipo de territorios susceptibles también de medidas defensivas como los territorios de nula tributación y de aquellos con los que existe un efectivo intercambio de información.

3.1. Mantenimiento del mecanismo automático de salida e incorporación del mecanismo de reentrada

El criterio a cumplir para dejar de ser calificado como paraíso fiscal seguía siendo la transparencia y el intercambio de información y es por ello que se mantiene el **mecanismo de salida** en términos similares, **con alguna modificación**.

Además de adquirir rango legal, el legislador especificó en mayor grado cuando se consideraría que el Acuerdo de intercambio de información resultaría apto para salir de la misma.

Así, abandonaron la lista aquellos países o territorios que firmaron con España un Acuerdo de Intercambio de Información en materia tributaria en el que expresamente se estableciese que dejaban de tener dicha consideración (paraíso fiscal) o bien un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional con cláusula de intercambio de información

La cláusula de salida prevista en la ley siguió acudiendo a la firma de un Convenio o de un Acuerdo con España para que el territorio dejase de ser calificado como paraíso fiscal. No obstante, la novedad radicaba en que indicó que ocurriría en caso de que el instrumento ratificado no contuviese ninguna mención en relación a esta cuestión, atribuyendo efectos contrarios a uno y a otro instrumento.

Para dejar de ser calificado como paraíso fiscal resultaba suficiente la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que fuese necesario que éste lo indicase expresamente. El silencio del Convenio sobre esta cuestión presumía la suficiencia de la información intercambiada.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información era necesario que éste contuviese de forma expresa una disposición que estableciese que el Estado contratante dejaba de ser calificado como paraíso fiscal. En este caso, el silencio presumía la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Cabe preguntarse cuál es la razón que justificó este trato diferenciado entre Convenios y Acuerdos internacionales para que el territorio que los firmase dejase de ser calificado como paraíso fiscal, y en su caso, para que se considerase que con ellos existía un efectivo intercambio de información.

El Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición en su versión de 2005 establecía la obligación para los Estados contratantes de intercambiar cualquier información que pudiera ser relevante para la aplicación de la normativa tributaria en el otro Estado, que podría ser utilizada tanto para aplicación de impuestos directos como indirectos, no quedando restringida a los impuestos cubiertos por el Tratado; y como importante novedad, introdujo en los párrafos cuatro y cinco la imposibilidad de que se alegue el secreto bancario o el interés doméstico de la información requerida para rechazar el suministro de información solicitado.

Por tanto, el estándar de transparencia e intercambio de información que exigía el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información y el Modelo Convenio para Evitar la Doble Imposición en su versión de 2005 eran similares¹². El argumento no podía ser que utilizar uno u otro Modelo para la firma de los Convenios o de los Acuerdos suponía una diferencia en el estándar de información fiscal a intercambiar.

Tal y como hemos puesto de manifiesto en anteriores trabajos, quizás una de las causas radicaba en que la cesión de soberanía fiscal que se deriva de la firma de un Tratado para evitar la doble Imposición con cláusula de intercambio de información suele ser mayor que la resultante de la firma de un Acuerdo de intercambio de información¹³. El Estado firmante tiene que tener alguna figura tributaria que grave la renta y con el Tratado renunciará a gravarla en ciertos supuestos. Además, implica que haya casos de doble imposición, por lo que la carga fiscal que aplica a la renta no será nula.

Pero al argumento anterior debemos añadir otro, quizás de mayor peso. Nos referimos a la entrada en vigor en 2005 en España de diversos Acuerdos de Intercambio de información con territorios calificados como paraísos fiscales, limitando el objeto a los rendimientos del ahorro¹⁴. El Estado consideró que el alcance de la información intercambiada en esos Acuerdos no era suficiente para dejar de aplicarles la calificación de paraíso fiscal y, consecuentemente, incluyó en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 la necesidad de que el propio Acuerdo indicase que el territorio dejaba de ser calificado como tal¹⁵. Con ello rectificaba el error que había cometido en el Real Decreto 116/2003, al considerar que cualquier Acuerdo de Intercambio de

12. Pese a que las cláusulas de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición son distintas según la versión del Modelo Convenio que se tome en consideración, España no había firmado ninguno de estos Convenios con un paraíso fiscal antes de 2006, de manera que todos los que se firmaron lo hicieron teniendo ya presente la versión del Modelo Convenio de 2005.

13. MARTOS GARCÍA, J.J. *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Monografía de la Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías, 2007, pág. 113 y en «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos, n.º 290/2007.

14. En el BOE del 28, 29 y 30 de Junio de 2005 se puede encontrar los citados Acuerdos con Antillas holandesas, Anguila, Islas Turcas y Caicos, Islas de Guernesey y de Jersey, Islas Vírgenes, Islas de Man, Islas Caimán, Aruba y Monserrat.

15. Bien es cierto que si el Acuerdo de Intercambio de Información debe expresar que el territorio deja de tener la consideración de paraíso fiscal, su mención en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 como mecanismo de salida de la lista tendría exclusivamente una finalidad sistemática y clarificadora, pues rango jerárquico superior a la Ley lo haría innecesario. En similares términos SÁNCHEZ HUETE, M.A. «La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?» Quincena Fiscal, n.º 13/2015.

Información que firmara sería suficiente para garantizar el estándar de transparencia e intercambio de información que emanó del Foro de transparencia e Intercambio de Información.

En todo caso, seguía presumiendo que cualquier Convenio para evitar la doble imposición internacional que entrase en vigor en nuestro país incorporaría una cláusula de intercambio de información similar a la prevista en el Modelo Convenio OCDE que sería suficiente para que abandonara la lista de paraísos fiscales.

Otro de los aspectos reseñables de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 fue la creación de un **mecanismo de reentrada en la lista**. Estableció esta cláusula para los países o territorios que hubieran salido por aplicación de un Convenio o un Acuerdo Internacional. Cuando éste dejase de aplicarse, recobrarían su calificación original de paraíso fiscal.

Pareció acertada la incorporación de esta cláusula. Daba seguridad, al quedar expresamente recogido en la regulación la reentrada del territorio en la lista cuando cesase la causa que motivo su salida, si bien es cierto que incluso en ausencia de esta disposición, esta interpretación de la norma parecería la más razonable. Pero además otorgaba a la lista un carácter más dinámico, si bien el sistema seguía adoleciendo de ciertas limitaciones.

La Ley 36/2006 no aprovechó esta oportunidad para revisar la lista de paraísos fiscales, convalidando en su Disposición Transitoria Segunda la enumeración contenida en el Real Decreto 1080/1991 hasta nuevo desarrollo reglamentario; y tampoco consideró apropiado incorporar un mecanismo de entrada *ex novo* en la lista, de tal forma que las jurisdicciones opacas que nunca formaron parte de aquella seguían sin ser calificadas como paraísos fiscales.

3.2. Territorios de nula tributación

La Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 distinguió a los paraísos fiscales de los territorios de nula tributación, conforme al nuevo criterio instaurado en la OCDE primero, y en nuestro ordenamiento después, basado en garantizar un nivel estándar de transparencia y de intercambio de información. Aquí es donde radica la primera y gran diferencia entre ambos conceptos. El legislador distinguió la opacidad de los paraísos fiscales frente a la baja o nula tributación de estos otros territorios, previendo medidas defensivas diversas para unos y otros¹⁶.

Tanto unos como otros ejercen una competencia fiscal frente al resto de jurisdicciones. Sin embargo, y sin perjuicio de que los paraísos fiscales puedan también aplicar una reducida o nula fiscalidad, éstos basan su atractivo esencialmente en que

16. Según indicaba la Exposición de Motivos «Con esta modificación se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información».

suponen un destino idóneo para la ocultación de rentas por la opacidad que ofrecen; mientras que los territorios de nula tributación ofrecen como ventaja comparativa la ausencia de tributación de las rentas de los contribuyentes.

Los paraísos fiscales ejercen una competencia fiscal lesiva o perjudicial en el plano internacional, en la medida en que impiden que otros Estados pueda determinar y aplicar correctamente sus tributos, fomentando la defraudación en la jurisdicción de residencia del contribuyente.

Sin embargo, los territorios de nula tributación no tienen por qué hacer este tipo de competencia fiscal lesiva, ya que su calificación se basa en la adopción de una carga fiscal nula, opción enmarcada en el ámbito de su soberanía fiscal y que no supone un menoscabo de la de otros Estados, siempre y cuando acepten el estándar internacionalmente aceptado de transparencia e intercambio de información para que aquellos puedan determinar y aplicar correctamente sus tributos.

En virtud de esta nueva concepción, no todo paraíso fiscal tiene porque ser calificado como territorio de nula tributación, ni viceversa.

Así, la Ley 36/2006 establece que «Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda», haciendo una interpretación amplia de este concepto.

Para que se considere un impuesto de naturaleza análoga basta con que esa figura grave la obtención de algún tipo de rentas (siquiera parcialmente), con independencia de que cuantifique la cuota gravando la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. Añade además que a efectos del IRPF, tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social. Siguiendo la recomendación que manifestamos en anteriores trabajos¹⁷, la Disposición Adicional Primera del Real Decreto 1804/2008, desarrolló este precepto y consideró que deben ser las «cotizaciones obligatorias efectivamente satisfechas por la persona física a un sistema público de previsión social que tengan por objeto la cobertura de contingencias análogas a las atendidas por la Seguridad Social», excluyendo aquellos casos en los que las cotizaciones corren exclusivamente a cargo de la empresa.

Finalmente el texto legal establece una presunción *iuris et de iure*, considerando la existencia de un impuesto de naturaleza análoga en aquellos territorios que tengan suscritos con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación. En estos casos, y al margen del diseño tributario interno del territorio en cuestión, parece interpretarse que aquel no podrá ser calificado como territorio de nula tributación ni a efectos del IRPF, ni del I. Sociedades, ni del IRNR. Esto haría que un país como Estonia, que cuando escribimos estas líneas no tiene implantado un impuesto sobre sociedades, pero que si tiene firmado con España un Convenio

17. MARTOS GARCÍA, J.J. «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos, n.º 290/2007.

para evitar la doble imposición, no pueda considerarse territorio de nula tributación a efectos de la aplicación de las medidas defensivas previstas en el Impuesto sobre sociedades español¹⁸. Consideramos en todo caso que el legislador debería aclarar este aspecto, dado que si la interpretación adecuada es la que hemos señalado, se crearía una situación chocante, en la medida en que un territorio que no aplicaría un impuesto análogo al español no sería considerado de nula tributación, contradiciendo el concepto general que establece la propia Ley.

De esta definición se desprende una segunda diferencia, el carácter genérico o singular de cada calificación. En efecto, mientras que la calificación de paraíso fiscal suele provocar la aplicación en bloque del conjunto de medidas antiparaíso previstas en nuestro ordenamiento, la calificación de territorio de nula tributación es singular para cada uno de los impuestos que grava la obtención de renta y por tanto, solo provocará la aplicación de las medidas defensivas previstas en el correspondiente impuesto español; impuesto del cual carece el citado territorio y que provoca su consideración de nula tributación.

Así, podemos encontrarnos con que calificamos a una jurisdicción como de nula tributación a efectos de uno de estos tres impuestos que prevén medidas defensivas frente a estos territorios (IRPF, I. Sociedades e IRNR), pero que, por el contrario no sea trasladable esta consideración en relación a los otros dos.

Además, en línea con lo anterior, resultará indiferente el diseño de la imposición indirecta y la presión fiscal o la carga tributaria media por habitante que exista en aquel territorio, lo que puede llevarnos a situaciones paradójicas. Supongamos que en el marco de la soberanía propia de cualquier Estado, éste decidiese gravar exclusivamente las prestaciones de servicios públicos a través de tasas, impuestos sobre el consumo y tributos medioambientales, no sujetando a gravamen la obtención de renta o la titularidad patrimonial. Imaginemos además que, debido a los altos tipos aplicables, la presión fiscal que soportasen los ciudadanos de ese Estado fuese más elevada que la de España. Pues bien, pese a que la carga media tributaria per cápita fuese mayor a la que soportan los ciudadanos en España, el territorio sería calificado de nula tributación en relación al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades y al IRNR, al no existir un impuesto análogo a cada uno de ellos.

Finalmente, una tercera diferencia que se extrae entre los paraísos fiscales y los territorios de nula tributación radica en la vía para ser calificados de una u otra forma. Solo puede ser considerado paraíso fiscal aquel territorio que se encuentre expresamente catalogado como tal en una norma de rango reglamentario. Si no está en la lista, no tendrá esa consideración en nuestro ordenamiento, aunque su normativa y sus prácticas administrativas sean terriblemente opacas en un momento concreto.

Por el contrario, no existe en nuestro ordenamiento una lista expresa y cerrada de territorios de nula tributación, sino un requisito que debe cumplirse para tener esta

18. CONVENIO entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003 (BOE 3 febrero 2005).

consideración. Ese requisito será la inexistencia de un impuesto idéntico o de naturaleza análoga al correspondiente tributo (IRPF, I. Sociedades o IRNR), presumiendo que sí existiría en aquellos territorios que tengan suscritos con España un convenio para evitar la doble imposición. Por tanto, cualquier territorio que no tenga suscrito con nuestro país un convenio para evitar la doble imposición será susceptible de ser calificado como territorio de nula tributación.

3.3. Territorios con los que no existe efectivo intercambio de información

La Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 también introdujo una tercera calificación: Los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información, que a nuestro juicio estaba íntimamente ligada al mecanismo automático de salida de la lista de paraísos fiscales, y que formulada en sentido negativo, ha sido utilizada por legislador para implantar algunas medidas de carácter defensivo frente a territorios no colaboradores, al menos, en el grado exigido por la normativa española.

Constatemos la extremada relación de este concepto con el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. En ambos casos, el legislador acudió a la firma de Convenios para evitar la doble imposición, con cláusula de intercambio de información, o de Acuerdos de intercambio de información para excluir a los territorios firmantes de la lista de paraísos fiscales e, igualmente, para considerar que existe con ellos un efectivo intercambio de información.

Como ya indicamos, para que un territorio dejase de ser calificado como paraíso fiscal resultaba suficiente la firma de un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que fuese necesario que éste lo indicase expresamente. El silencio del convenio sobre esta cuestión presumía la suficiencia de la información intercambiada para que el territorio dejase de tener la condición de paraíso.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información era necesario que éste contuviese de forma expresa que la jurisdicción contratante dejará de ser calificada como paraíso fiscal. En ese caso, el silencio presumiría la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Pues bien, en relación a los territorios con los que existe efectivo intercambio de información tributaria, el silencio sobre esta materia en los Convenios o en los Acuerdos se interpretó de igual manera. En el caso de los Convenios, el silencio sobre la condición que adquiriría el territorio firmante suponía la suficiencia de la información intercambiada para considerar que existe efectivo intercambio de información tributaria; mientras que ocurriría a la inversa cuando el instrumento firmado era un Acuerdo, siendo necesario que se estableciese expresamente que en el mismo que el nivel de intercambio de información era suficiente a estos efectos.

Entonces, expuesto lo anterior, cabe preguntarse por qué el legislador no se remitió a este concepto para regular el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. ¿Por qué no estableció expresamente que dejaría de tener esta condición aquellos territorios con los existiese un efectivo intercambio de información tributaria?

Una respuesta a esta cuestión podría ser que el legislador quiso dejar la puerta abierta a una categoría intermedia de territorios: Aquellos que intercambian información suficiente para no ser calificados como paraísos fiscales pero que, sin embargo, resulta insuficiente para considerar que existe con ellos un efectivo intercambio de información tributaria. Este argumento nos llevaría a afirmar que el umbral de información exigible a un territorio para que deje de ser calificado como paraíso fiscal debe ser menor que el que se requiere para que pase a ser considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información¹⁹.

También hay que tener presente que existía una diferencia normativa entre el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales y la consideración de un territorio con el que existe un efectivo intercambio de información. En relación a estos últimos, la Ley 36/2006 preveía que «reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria».

El desarrollo reglamentario de estos casos se produjo en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008 que considero que existen limitaciones en el intercambio de información tributaria cuando se produzcan dilaciones excesivas e indebidas, rechazo injustificado a facilitar la información solicitada o bien, transmisión de información distinta a la requerida o simplemente incompleta que impida a la Administración aplicar adecuadamente la normativa tributaria española; siendo objetivadas cada una de esas situaciones en el citado Real Decreto.

Constatado la realización de alguno de los presupuestos de hecho contenidos en el Real Decreto 1804/2008, corresponde al Director de la AEAT determinar aquellos territorios con los que se considere que no existe efectivo intercambio de información tributaria debido a las limitaciones del mismo; y de la misma forma, una vez que se constate que las limitaciones han cesado, a éste corresponde declarar que volvía a existir un efectivo intercambio de información tributaria, siendo necesario en ambos casos la publicación en el BOE de la resolución correspondiente.

La finalidad de esta disposición es garantizar no solo el compromiso formal de transparencia e intercambio de información de una jurisdicción, sino su voluntad real de llevarla a la práctica a través de una actuación administrativa oportuna y efectiva. Así, permite que se pueda seguir aplicando el Convenio en el resto del articulado, corrigiendo supuestos de doble imposición, pero que simultáneamente se considere que no existe un efectivo intercambio de información con esa jurisdicción, proyectando sobre ésta las medidas defensivas previstas en nuestro ordenamiento para este tipo de territorios.

Sin embargo, nada similar establecía la norma para aquellas jurisdicciones que habían salido de la lista de paraísos fiscales a través de la aplicación de un Convenio o de un Acuerdo. En estos casos, el Convenio debía dejar de estar en vigor para que el mecanismo de reentrada volviese a activarse y el territorio se reintegrase en la lista,

19. MARTOS GARCÍA, J.J. «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos, n.º 290/2007.

de tal manera que no cabía la posibilidad de seguir aplicando al resto del articulado y que fuese calificado nuevamente como paraíso fiscal.

Resultaba ciertamente chocante que se contemplase una previsión como esta para determinar si existía un efectivo intercambio de información con una jurisdicción pero no para volver a considerarla paraíso fiscal.

Como consecuencia, todas aquellas jurisdicciones con las que existiese un efectivo intercambio de información muy probablemente no serían consideradas paraísos fiscales; sin embargo, podía darse el caso de que no existiese un efectivo intercambio de información con algún territorio que hubiera salido de la lista, al producirse limitaciones en el intercambio de la misma, sin que esos obstáculos provocaran su reentrada al seguir aún vigente el Convenio o el Acuerdo.

III. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL TRAS LA LEY 26/2014

La Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006 fue modificada por la Disposición Final Segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que entró en vigor el 1 enero 2015.

Conforme al punto primero, siguen teniendo la consideración de paraísos fiscales los territorios que se determinen reglamentariamente, manteniendo la Disposición transitoria segunda de la propia Ley 36/2006 la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991; esto es, hasta nueva actualización, sigue en vigor la tradicional lista.

Sin embargo, el punto segundo trajo cambios. Su nueva redacción establece: «2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales».

1. LA DESAPARICIÓN DEL MECANISMO AUTOMÁTICO DE SALIDA DE LA LISTA DE LA LEY 36/2006. LA CONTROVERTIDA INTERPRETACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Desaparece de la Ley 36/2006 el mecanismos automáticos de salida y re-entrada de la lista de paraísos fiscales. Pervive la calificación directa a través de la

incorporación en lista, pero se desanda parte del camino recorrido con la Ley 36/2006 para dotarle de cierto dinamismo a la misma.

El mecanismo automático de salida y reentrada es sustituido por unos criterios que deberán ser respetados por el Ejecutivo al actualizar en un futuro la lista, habilitando al Gobierno expresamente para ello; actualización que en cualquier caso debería realizarse de manera expresa vía reglamentaria²⁰.

La consecuencia jurídica inmediata de la desaparición en la Ley de este mecanismo automático de salida fue la derogación tácita del art. 2 del Real Decreto 1080/1991, que originariamente lo había establecido en nuestro ordenamiento. El motivo de esta derogación radica en que el contenido del citado artículo supondría un desarrollo extra legem contrario a Derecho de la nueva redacción de la Disposición Adicional primera de la Ley 36/2006, vulnerando el principio de jerarquía normativa contenido en el art. 9.3 de nuestra Constitución, al contrariar el contenido de una norma con rango legal.

Uno de los principales aspectos de la reforma legal fue precisamente acabar con el mecanismo automático de salida y reentrada de la lista, por lo que no cabe mantener el desarrollo reglamentario del precepto que contiene aquello que el legislador ha querido eliminar. Ese no puede ser un desarrollo de la nueva redacción legal admisible. Sería incoherente y absurdo.

En consecuencia, a nuestro juicio, tanto legal como reglamentariamente **queda descarta la vigencia ex post del mecanismo de automático de salida** y reentrada de la lista.

Así pareció desprenderse del **informe emitido por la Dirección General de Tributos, con fecha 23 de diciembre de 2014**, con número de referencia 2014-09934, que indicó que «a partir de la entrada en vigor de esta modificación la actualización de la lista no tendrá carácter automático sino que deberá realizarse de manera expresa, y a esos efectos, se tendrán en cuenta los antedichos criterios».

No obstante, cuando posteriormente España firmó un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información con uno de los territorios de la lista, el Sultanato de Omán, que entró en vigor el 19 de septiembre de 2015, la posición de la Dirección General de Tributos pareció ser otra.

El Gobierno no ha reformado el citado Reglamento, y por tanto, no ha excluido expresamente al Sultanato de Omán de la lista; y además, el mecanismo de salida había sido expulsado de nuestro ordenamiento, expresamente en la Ley y por derogación tácita en el Real Decreto 1080/1991. La conclusión a nuestro juicio es que hasta una nueva reforma del citado Real Decreto, el Sultanato de Omán seguiría siendo calificado como paraíso fiscal.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos emitió un nuevo **informe, fechado a 3 de noviembre de 2015**, con número de referencia 15F/0423, que declaraba que

20. El punto 6 de la Disposición Adicional Primera dispone que «Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales».

este territorio dejará de tener la consideración paraíso fiscal a partir de la entrada en vigor del citado Convenio. Su fundamentación jurídica se sustenta en que la lista de territorios, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003 seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe una nueva relación.

Bien es cierto que el punto sexto de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 «habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales». Sin embargo, consideramos que se está refiriendo a desarrollar el mandato legal a través de una norma reglamentaria de alcance general, que fuera respetuosa con aquel; y no en emitir disposiciones interpretativas o aclaratorias de la regulación vigente a través de la Dirección General de Tributos, que conforme al art.12.3 LGT «tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos» y que claramente suponen una interpretación *praeter* o *contra legem*.

Se ha preferido la rapidez del informe de la Dirección General de Tributos a la aprobación de un Reglamento o incluso de una Orden Ministerial, que como disposiciones normativas de alcance general deban ser acatadas también por los particulares. El Gobierno sigue sin revisar el Reglamento con la lista de paraísos fiscales pero la Administración interpreta la norma en favor del contribuyente, considerando que los territorios que cumplen el estándar de información a intercambiar han quedado excluidos de la misma, lo que implica presumir el mantenimiento en nuestro ordenamiento del mecanismo de salida hasta una futura revisión del Real Decreto 1080/1991.

En cualquier caso, suponemos que esa interpretación difícilmente será rebatida en los tribunales y ello por la concurrencia de tres circunstancias: ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando que les resulten aplicables las normas antiparaíso y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros.

Pero también cabe plantearse si la eficacia del **mecanismo de salida** aún perdura y **se proyecta ex ante** de la reforma. Notemos que no estamos ante una disquisición dogmática carente de proyección práctica, sino que la respuesta a este interrogante tiene efectos directos e inmediatos.

Desde 2006 hasta finales de 2014 España firmó numerosos Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información y algunos Acuerdos de intercambio de información tributaria en los que expresamente se indicaba que el territorio dejaba de ser calificado como paraíso fiscal. En concreto, catorce jurisdicciones incluidas inicialmente en la lista de paraísos fiscales salieron de la misma, de tal forma que a 31 de Diciembre de 2014 no eran consideradas como tales²¹. Por ello el

21. Malta, Emiratos Arabes Unidos, Jamica, Trinidad y Tobago, Antillas holandesas, Aruba, Luxemburgo, Andorra y Panamá. Consúltase la web de la AEAT, www.aeat.es para consultar los Convenios y Acuerdos tributarios firmados por España.

listado contenido en el Real Decreto 1080/1991 ya no reflejaba de forma precisa los territorios que tenían la condición de paraísos fiscales en nuestro ordenamiento, ya que esos catorce habían dejado de serlo y seguían formalmente incluidos en la misma.

Con la Ley 26/2014 se abrió un interrogante sobre la calificación jurídica apropiada de estos territorios. ¿Volverán a ser considerados como paraísos fiscales pese a que dejaron de serlo antes de la entrada en vigor de la reforma? O, por el contrario, ¿Seguirán estando fuera de la lista a partir del 1 de Enero de 2015, al considerar que la pérdida de vigencia del mecanismo automático de salida solo se proyectará *ex post* y no *ex ante*?

En definitiva, la cuestión se centraría en determinar si sigue vigente, a modo de régimen transitorio, el régimen jurídico que tenían aquellos territorios a los que les resultó aplicable el mecanismo de salida antes de la entrada en vigor de la Ley 26/2014.

Qué duda cabe que esta cuestión habría quedado resuelta si la Ley 26/2014 hubiese actualizado la lista o bien hubiese establecido una Disposición Transitoria que aclarara la situación de estos territorios. Sin embargo, no sabemos si de forma deliberada o por mero olvido, guardó silencio y no hizo ni lo uno ni lo otro. Al actuar así, el marco normativo vigente, esto es Ley 36/2006, nos remite a la calificación directa fijada reglamentariamente, que hasta nueva actualización se recoge en el Real Decreto 1080/1991. Coincidimos con VEGA BORRERO y SIOTA ALVÁREZ en que la consecuencia jurídica sería que todos y cada uno de los territorios recogidos en el mismo serán paraísos fiscales, incluidos los que dejaron de tener esa condición por la aplicación del mecanismo automático de salida; y es que a falta de un régimen transitorio expreso, la derogación de este mecanismo y la vuelta a la calificación directa a través del Real Decreto 1080/1991 supone indirectamente la reentrada de aquellos territorios que salieron²².

Sin embargo, de forma sorpresiva, la posición de la Administración ha sido la contraria, como refleja el **informe emitido por la Dirección General de Tributos, con fecha 23 de diciembre de 2014**. En él considera que la pérdida de vigencia del mecanismo automático de salida no se proyectará *ex ante* de la reforma.

Señala que «la vigente lista de territorios, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003 seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe una nueva relación». Por tanto, según la DGT para determinar los países integrantes en la lista a 1 de Enero de 2015 sigue vigente el art.2 del Real Decreto 1080/1991, esto es, que la eliminación en la Ley 36/2006 del mecanismo automático de salida y su sustitución por un sistema de calificación directa no supuso la derogación tácita del citado mecanismo en el Reglamento y la reentrada de los territorios que habían salido.

Por cierto, interpretar que sigue vigente el art. 2 del Real Decreto 1080/1991, al menos para aquellos territorios que salieron de la lista, supone además que habría

22. VEGA BORRERO, F.A. «Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la Ley 26/2014» Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, n.º 283/20215; SIOTA ALVÁREZ, M. «La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización» Crónica Tributaria n.º 157/2015.

desaparecido el mecanismo automático de reentrada introducido en la redacción original de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006. Se volvería para aquellos territorios a la regulación completa que operó con el Real Decreto 116/2003, lo que a su vez implicaría que si alguno de esos Convenios o Acuerdos que entraron en vigor y les permitieron salir de la lista dejaran de aplicarse, por ejemplo, por haber sido denunciado por el Estado español por incumplimiento de la contraparte, pudiera surgir la duda sobre su posible reentrada; si bien, a nuestro juicio, esta reentrada sería la interpretación adecuada al cesar la causa que motivó la salida.

El lector se preguntará qué base jurídica utiliza la Dirección General de Tributos para defender la vigencia *ex ante* del art. 2 del Real Decreto 1080/1991. Su endeble argumentación se sustenta en el contenido de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006, que literalmente expresa que: «En tanto no se determine reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países y territorios previstos en el art. 1 del Real Decreto 1080/1991».

Este precepto reconoce expresamente la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991, pero en ningún caso de él puede desprenderse que igualmente se mantenga en vigor su art. 2, ni siquiera para mantener fuera a los territorios que salieron de la lista. Habría que recordarle a la Dirección General de Tributos que si el legislador hubiese querido que los territorios que salieron de la lista siguieran fuera, no habría eliminado el mecanismo de salida de la ley; y si hubiese enloquecido jurídicamente y buscará eliminar y sustituir el mecanismo de salida de la Ley y mantenerlo en el Reglamento, debería haber reformado la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006 para indicárnoslo expresamente.

Incluso si esta fuera la situación jurídica que desea la Administración, no necesita que el legislador reforme la Ley 36/2006 para conseguirla; basta con que el Gobierno ejerza la facultad que le otorga dicha Ley y actualice la lista de paraísos fiscales vía reglamentaria, excluyendo a los territorios que habían salido de la misma bajo la extinta regulación legal; exclusión que podría haberse hecho con efecto retroactivo desde 1 de Enero de 2015²³.

Este sería el camino jurídico correcto pero tal y como hemos señalado anteriormente el Gobierno ha optado porque la Dirección General de Tributos interprete la norma en favor del contribuyente, aunque sea una interpretación *contra legem*, considerando que los territorios que cumplen el estándar de información a intercambiar quedan excluidos de la lista porque sigue vigente el mecanismo de salida introducido por el Real Decreto 116/2003, pese a su eliminación en la Ley 36/2006, hasta nueva revisión de la lista; interpretación que como hemos señalado anteriormente, difícilmente será rebatida en los tribunales, al ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando

23. VEGA BORRERO, F.A. «Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la Ley 26/2014» Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, n.º 283/2015; SIOTA ALVÁREZ, M. «La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización» Crónica Tributaria n.º 157/2015.

que les resulten aplicables las normas antiparaíso y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros.

2. MOTIVACIÓN, PREVISIBILIDAD Y PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El mecanismo automático de salida y reentrada ha sido sustituido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 por tres criterios a seguir la hora de incorporar o excluir a algún territorio de la lista de paraísos fiscales.

El Gobierno no queda obligado a revisar la lista periódicamente. Tampoco se le compele a actualizarla cuando se constate que algún territorio cumple o incumple alguno de esos criterios. Tiene plena libertad para decidir cuándo es el momento idóneo para hacerlo, pero una vez decidido, deberá respetarlos, de manera que de no hacerlo, esto es, de incluir o excluir a algún territorio por otro motivo, distinto a alguno de esos 3 criterios, o sin motivo alguno, a nuestro juicio, esa disposición reglamentaria sería ilegal.

Conste que no tienen que darse simultáneamente varios criterios, sino que basta con acontezca uno de ellos para que la nueva calificación sea ajustada a la Ley. Desaparece con ello la ausencia de motivación en la calificación de un territorio como paraíso fiscal, de tal forma que el Gobierno deberá motivar para cada uno de ellos el criterio o criterios que cumple y que fundamenta su inclusión en la futura lista.

Este nuevo escenario otorga cierta previsibilidad a la consideración como paraíso fiscal, salvando con ello posibles problemas jurídicos que pudieran presentarse. Calificar como paraíso fiscal a un nuevo territorio, con lo que jurídicamente conlleva, podría plantear un quebranto del principio de seguridad jurídica en ciertos supuestos. La previsibilidad de una medida como esta, que puede perjudicar sensiblemente al contribuyente, sería vital para garantizar su constitucionalidad en los casos en los que su aplicación provocase supuestos de retroactividad impropia.

Pongamos sendos ejemplos. El primero podía ser una empresa que hubiese decidido subcontratar un proyecto informático de gran cuantía económica y que se desarrollaría a lo largo de varios años. Al valorar una decisión como esta, resultaría vital para que el gasto en que incurra pueda ser deducible en el impuesto de sociedades, conforme al art. 15 de la Ley 27/2014, que la empresa que finalmente se encargue de ejecutarlo no resida en un paraíso fiscal o que dicho servicio no se pague a través de una entidad residente en aquel. Si lo hiciese, se invierte la carga de la prueba y corre a cargo del contribuyente probar que el gasto devengado responde a una operación efectivamente realizada, lo que siempre entrañará un riesgo adicional ¿Cómo acreditarlo? ¿Y si los medios de prueba aportados resultan insuficientes para la Administración? Corre el serio riesgo de tener que litigar para que se le conozca la deducibilidad del gasto, con los recursos que ello conlleva y la incertidumbre de saber si finalmente podrá o no deducírselo.

Otro ejemplo aún mas revelador se presentaría cuando una persona física de nacionalidad española residente en nuestro país recibe a principio de año una oferta de trabajo con unas condiciones económicas muy favorables que implica desplazarse

al extranjero y trasladar su residencia fiscal de forma indefinida a un lugar que no tiene la consideración de paraíso fiscal. Notemos que esta última circunstancia sería esencial para decidir aceptar o no la oferta de trabajo, dado que en caso de que fuese un paraíso fiscal se aplicaría el art. 8 de la Ley del IRPF y seguiría siendo contribuyente del IRPF español durante ese periodo impositivo y los cuatro siguientes.

¿Qué ocurriría en ambos casos si en el transcurso de ese periodo impositivo se revisase la lista con efectos desde el inicio del mismo y se calificase a ese territorio como paraíso fiscal, una vez contratada a la citada empresa o efectuado el cambio de residencia?

En ambos casos el escenario es similar. En el momento del devengo del impuesto el territorio sería un paraíso fiscal. Sin embargo, el contribuyente toma una decisión que está fuertemente condicionada precisamente porque éste no tenía esa consideración en la legislación española en el momento de adoptarla. Si hubiese sabido previamente o, al menos, hubiese podido razonablemente prever el inmediato cambio de criterio del Gobierno en relación a dicho territorio, y consecuentemente, los efectos negativos que desde un punto de vista fiscal le acarrearían, habrían variado su decisión.

Estaríamos ante supuestos de retroactividad impropia en los que la nueva regulación pretende proyectar sus efectos sobre situaciones de hecho acaecidas con anterioridad a su aprobación y cuyos efectos jurídicos aún no han finalizado, aún no se han consumado plenamente. Conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, expuesta en las ya lejanas SSTC 126/187, 182/1997, 273/2000, y más recientemente reiterada en las SSTC 116/2009, 176/2011, 100/2012 y 121/2016, entre otras, analizar la previsibilidad de la medida adoptada, junto a las razones que le han llevado a aprobarla (interés general) y el alcance cuantitativo de la misma, resultaría crucial para determinar si la erosión que experimentaría el principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9 de nuestra Constitución resultaría o no admisible jurídicamente.

Es este sentido, si las medidas antiparaíso se adoptaran en el futuro por los Estados miembros de forma conjunta, como propone la Comisión Europea, también cobraría interés la doctrina del TJUE. Si se tratase del Derecho de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia ha declarado –SSTJUE de 12 diciembre 2013, asunto C362/12 o de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, asunto C-62/00, Rec. p. I-6325, entre otras– que los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima son parte del ordenamiento jurídico comunitario y deben ser respetado por los Estados miembros cuando aplican las normativas de la Unión y que se oponen a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido por el Derecho de la Unión.

El establecimiento legal de los tres criterios de actualización de la lista otorga cierta previsibilidad a la medida. Si el territorio que estamos valorando no cumple ninguno de ellos en el momento en que contribuyente tomará su decisión, sería imposible prever el cambio de calificación inmediato y su consideración como paraíso fiscal. Sin embargo, si cumpliera alguno de esos criterios, sería razonable prever la futura calificación del territorio como paraíso fiscal.

Con la nueva regulación no solo resulta relevante determinar si una jurisdicción es calificada directamente como paraíso fiscal, sino que además también tenemos que valorar la previsibilidad de que pueda serlo, esto es, si cumple alguno de los criterios que pueden hacer al Gobierno reconsiderar su calificación e incluirla en la lista en un futuro.

Por ello, **junto a los territorios con los que existe (o no) un efectivo intercambio de información, los territorios de nula tributación y los paraísos fiscales, tras la Ley 26/2014 también debemos tener presentes en nuestro ordenamiento a aquellos que previsiblemente podrán ser calificados como paraísos fiscales atendiendo a los tres criterios expuestos en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006.**

3. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE REVISIÓN DE LA LISTA DE PARAÍOS FISCALES

3.1. **Tratado Internacional aplicable que contemple intercambio de información suficiente**

La eliminación del mecanismo automático de salida de la lista no ha supuesto la expulsión definitiva de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 de las causas que lo activaban. La aplicación de un **Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información** o de un **Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria** se mantiene, si bien ahora dentro del primer criterio de actualización de la lista.

Esta transformación de los efectos que provocan la firma de estos Tratados internacionales, de salida automática a un mera directriz a tener en cuenta en una futura revisión, ha provocado que haya desaparecido la referencia existente en la redacción original a que los Acuerdos incorporen expresamente que el territorio dejará de ser considerado paraíso fiscal. Resulta innecesario. Cualquier Convenio o Acuerdo que entre en vigor y que no alcance el estándar de información requerido por el Estado Español, que todo apunta a que seguiría siendo el que se desprende de los Modelos OCDE, no provocaría la salida inmediata de la lista, ni tan siquiera obligaría al Gobierno a excluirlo en caso de una futura revisión.

Sin perjuicio de la interpretación contra legem de la Dirección General de Tributos, la desaparición del mecanismo de salida provoca que el efecto de la entrada en vigor del Convenio o del Acuerdo ya no sea inmediato, ni siquiera definitivo, para dejar de considerar a un territorio como paraíso fiscal. El Gobierno podrá contemplarlo junto a los otros dos criterios e incluso, a la aplicación de un tercer Tratado Internacional que garantice información suficiente para decidir la calificación que le otorga; y es que junto a estos dos instrumentos internacionales de intercambio de información, el legislador ha incorporado un tercero: que resulte aplicable el **Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.**

La incorporación de este Tratado internacional dentro del primer criterio que contempla la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 para valorar a un territorio como paraíso fiscal tiene plena lógica, dado que desde la revisión llevada

por el Protocolo de 2010, que entró en vigor en Junio de 2011, garantiza el mismo estándar de información intercambiable que el Modelo Convenio OCDE con cláusula de intercambio de información. Este fue el propósito principal de su revisión en 2010, junto a dotarle de un carácter multilateral sin restricciones de partida para cualquier Estado que desee suscribirlo²⁴.

De hecho, el texto del Informe Explicativo del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua se modificó en 2010, sobre la base del Comentario al Artículo 26 del Modelo de convenio tributario de la OCDE. Señala que si las disposiciones de la Convención conforme al Protocolo de 2010 siguen lo dispuesto en el Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición, deben ser interpretadas en términos generales de la misma manera, inspirándose en los Comentarios de la OCDE al citado artículo²⁵.

Por tanto, se trata de un instrumento que al igual que el Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición permite solicitar información fiscal relevante para la aplicación de prácticamente de cualquier tributo. Pretende que se intercambie información en la medida más amplia posible, sin que ello permita a los Estados realizar solicitudes genéricas, indeterminadas, o de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente, salvaguardado además el derecho a la confidencialidad de la información tratada y el resto de derechos reconocidos en la normativa interna de los Estados, pero sin que ello impida o entorpezca indebidamente la asistencia administrativa eficaz. Por ello expresamente establece que no se podrá alegar el derecho al secreto bancario para impedir el suministro de la información solicitada o la falta de información sobre la identidad formal o real de Administradores y propietarios de una entidad. Ni que tampoco podrá rechazarse la petición alegando que no se dispone de la información fiscal solicitada porque es irrelevante para la liquidación de sus propios tributos, siempre que fuese posible obtenerla conforme a sus procedimientos y prácticas administrativas²⁶.

En definitiva, basta con que resulte aplicable alguno de estos tres Tratados que garantizan el estándar de transparencia e intercambio información internacionalmente aceptado para que formalmente se garantice al Estado español cobertura jurídica para solicitar la información necesaria para la aplicación de sus tributos. Atendiendo a esta idea, si en relación a una jurisdicción resulta aplicable alguno de estos instrumentos el Gobierno podría excluirla de la lista de paraísos fiscales; y al contrario, calificarla como tal cuando no dispusiese de un Tratado internacional que le permita obtener dicha información.

En todo caso, la existencia de alguno de estos tres Tratados Internacionales solo sería el primer criterio a tener en cuenta y como decíamos, no tendrá por qué ser

24. Se trata de un Tratado internacional multilateral, inicialmente restringido a los países miembros de las instituciones internacionales que en 1988 participaron en su diseño, OCDE y Consejo de Europa, y que desde el Protocolo de 2010 está abierto a la firma de cualquier otro Estado.

25. https://www.oecd.org/ctp/TEXTO_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCION_MULTILATERAL.pdf

26. Así lo establecen los Comentarios al art. 26 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble Imposición y el texto del Informe Explicativo del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, tras el Protocolo de 2010.

definitivo. Pese a que resulte aplicable alguno de ellos, en una futura revisión el Gobierno podrá asignar la condición de paraíso fiscal amparándose en que hay otro criterio de los contenidos en la Disposición Adicional Primera que permite hacerlo; puede que no exista efectivo intercambio de información o que haya sido considerado como jurisdicción no cooperativa según los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información; y viceversa, el Gobierno podrá excluir de la lista a un territorio, aunque no resulte aplicable uno de estos tres Tratados Internacionales, en este caso, apoyando exclusivamente su decisión en los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, si bien se nos antoja casi imposible que esta situación llegase a presentarse por los propios criterios que sigue el Foro Global.

3.2. Territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información

El segundo criterio al que puede acogerse el Gobierno para revisar la lista es «Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional»; apartado que la Ley 26/2014 también ha modificado, estableciendo que: «Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

- a) Un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;
- b) Un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o
- c) El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria».

Se trata de un criterio previsto para incorporar a territorios a la lista, dado que sin efectivo intercambio de información tributaria será posible calificarlo como paraíso fiscal²⁷.

Si la redacción original de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 establecía una estrecha vinculación entre los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información y el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales²⁸,

27. SÁNCHEZ HUETE, M.A. «La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?» *Quincena Fiscal*, n.º 13/2015.

28. MARTOS GARCÍA, J.J. «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en *Revista de Contabilidad y Tributación*. Comentarios y casos prácticos,

la redacción dada por Ley 26/2014 mantiene esa relación directa entre los dos primeros criterios a considerar por el Gobierno en una futura revisión de la misma.

Con algunos matices, el legislador hace coincidir los criterios de revisión de la lista de paraísos fiscales contenidos en la letra a) del punto 2 de esta Disposición, con los previstos en el punto 4 para considerar que formalmente existe efectivo intercambio de información con un territorio.

Basta con que se cumpla cualquiera de las tres letras anteriores para que exista un efectivo intercambio de información con un territorio que no es calificado como paraíso fiscal. El motivo de esta interpretación es que esos criterios giran sobre el intercambio de información a través de los tres Tratados internacionales con lo que sería suficiente que ese intercambio se hiciese a través de alguno de ellos.

En consecuencia, la imposibilidad de acudir a alguno de los tres Tratados internacionales expuestos anteriormente supondría automáticamente considerar que no existe un efectivo intercambio de información con la jurisdicción en cuestión. En este escenario, se darían simultáneamente los dos primeros criterios de revisión de la lista para considerarlo paraíso fiscal, dado que no se estaría garantizando un intercambio de información suficiente.

Sin embargo, la afirmación anterior no se podría hacer a la inversa. Cuando resulte aplicable alguno de los tres Tratados Internacionales señalados no se considerará automáticamente que existe un efectivo intercambio de información con el territorio. Podrá haberlo, pero si se presenta cualquiera de las tres situaciones siguientes, dejará de tener esta consideración. Esas tres causas serían:

1. No alcanzar el estándar de información necesario que se debe intercambiar a juicio del Gobierno español.
2. Aunque se alcance a través de la aplicación de alguno de los tres Tratados Internacionales, el intercambio no se lleva a cabo de forma oportuna y efectiva por una deficiente práctica administrativa.
3. Se trate de un paraíso fiscal.

Respecto al primero, **no alcanzar el estándar de información necesario que se puede intercambiar**, resultaría aplicable alguno de los tres Tratados Internacionales anteriores pero la redacción dada en el Convenio o en el Acuerdo bilateral o las salvedades indicadas por el territorio al adherirse al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua provocarían un déficit en la información a intercambiar.

El Ejecutivo podría incorporarlos en la lista de paraísos fiscales, al considerar que no existe un efectivo intercambio de información tributaria; o bien dejarlos fuera, al cumplirse el primer criterio y entender que intercambian información suficiente para no ser calificados como paraísos fiscales pero que, sin embargo, resulta insuficiente para considerar que existe con ellos un efectivo intercambio de información tributa-

n.º 290/2007; SIOTA ALVÁREZ, M. «La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización» Crónica Tributaria n.º 157/2015.

ria²⁹. De esa decisión dependería que le resultasen aplicables las medidas antiparaíso y, además, las previstas frente a los territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información, o solo estas últimas.

Por otro lado llama la atención la redacción del punto 4 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 que al enunciar los tres Tratados internacionales que permiten que exista un efectivo intercambio de información, solo realiza una referencia expresa en relación a la firma de Convenios para evitar la doble imposición, de tal forma que a través de ellos se consigue el efectivo intercambio de información «siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición». Se mantiene la redacción original de tal manera que el silencio del Convenio sobre esta cuestión sigue presumiendo la suficiencia de la información intercambiada para que exista efectivo intercambio de información.

Sin embargo, al referirse al Acuerdo de Intercambio de información en materia tributaria y al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, como instrumentos que también garantizan el efectivo intercambio de información, no hace esa mención expresa. Ignora la posibilidad de que el alcance del Acuerdo o las posibles reservas realizadas al adherirse al Convenio hagan que el nivel de intercambio de información tributaria resulte insuficiente, circunstancia que ya ocurrió en el pasado.

Nótese además que la redacción original de este punto 4 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 consideraba que existiría efectivo intercambio de información tributaria cuando resultase aplicable un Acuerdo en el que expresamente se estableciese que el nivel de intercambio de información tributaria era suficiente. Conforme a la redacción original, el silencio presumiría la insuficiencia de la información intercambiada para que existiese un efectivo intercambio de información tributaria. Sin embargo, tras la Ley 26/2014 esta referencia se omite, invirtiéndose el significado. A partir del 1 de Enero de 2015, el silencio en el Acuerdo presumirá que la información intercambiada es suficiente y que existe efectivo intercambio de información.

En cualquier caso, siempre que se incorporé en el Convenio para evitar la doble imposición o en el Acuerdo referencia expresa a que no se alcanza un efectivo intercambio de información, la mención en la Ley resultará innecesaria, dado que el rango jerárquico de los Tratados Internacionales prevalece sobre la Ley³⁰.

Esta cuestión resulta más controvertida en relación al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE y del Consejo de Europa, al tratarse de un instrumento

29. Como hemos expuesto previamente, este argumento nos llevaría a afirmar que el umbral de información exigible a un territorio para que deje de ser calificado como paraíso fiscal debe ser menor que el que se requiere para que pase a ser considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información. MARTOS GARCÍA, J.J. «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, n.º 290/2007.

30. SÁNCHEZ HUETE, M.A. «La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?» *Quincena Fiscal*, n.º 13/2015.

multilateral en el que las nuevas jurisdicciones podrían adherirse con o sin reservas. La ley no contempla el supuesto en que la naturaleza de esas reservas hiciese que a juicio del Gobierno español no se alcanzase un efectivo intercambio de información. Según la redacción legal, cualquier jurisdicción que suscriba el citado Convenio multilateral, con independencia de que lo haga por completo o realizando algún tipo de reserva, pasaría a ser considerada como un territorio con el que existe un efectivo intercambio de información, evitando la aplicación de las medidas defensivas previstas en nuestro ordenamiento para aquellos con los que no existe ese efectivo intercambio.

En este sentido, creemos que resultaría necesario una reforma legislativa que aclarase esta cuestión o un desarrollo reglamentario en el que se indique que esta consideración solo se alcanzará cuando la adhesión al Convenio se haga sin reservas, quedando en este último caso en manos del Ejecutivo decidir en cada caso si la naturaleza de esas reservas condiciona o no la calificación de territorio con el que existe un efectivo intercambio de información.

La segunda causa que puede provocar que no exista un efectivo intercambio de información pese a que resulte aplicable alguno de los tres Tratados Internacionales indicados, se presenta cuando **el intercambio no se lleva a cabo de forma oportuna y efectiva por una deficiente práctica administrativa**. Se fundamenta en el último párrafo del punto 4 de la Disposición Adicional Primera Ley 36/2006, que no ha sido modificado y que establece que «reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria».

Como ya hemos indicado, el desarrollo reglamentario de estos casos se produjo en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008 que considero que existen limitaciones en el intercambio de información tributaria cuando se produzcan dilaciones excesivas e indebidas, rechazo injustificado a facilitar la información solicitada o bien, transmisión de información distinta a la requerida o simplemente incompleta que impida a la Administración aplicar adecuadamente la normativa tributaria española. Cada una de esas situaciones fueron objetivadas en el Real Decreto 1804/2008³¹, con la finalidad de garantizar no solo el compromiso formal de trans-

31. Los supuestos contenidos en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1804/2008 que indican que existen limitaciones en el intercambio de información tributaria son los siguientes:

- a) Cuando transcurridos seis meses sin haberse aportado la información requerida y previo un segundo requerimiento de información respecto al mismo contribuyente, no se aporte la información en el plazo de tres meses. A estos efectos, los plazos expresados se computarán a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia de la recepción de los requerimientos de información por el país o territorio en cuestión.
- b) Cuando transcurridos más de nueve meses desde que se formuló el requerimiento de información, el país o territorio en cuestión no preste colaboración alguna en relación a dicho requerimiento o ni siquiera acuse su recibo.
- c) Cuando un país o territorio se niegue a aportar la información requerida, no estando fundamentada la negativa en alguno de los supuestos establecidos en la disposición del convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o en el acuerdo de intercambio de información en materia tributaria que regula la posibilidad de denegar un requerimiento de información tributaria.
- d) Cuando la información que se proporcione a la Administración tributaria española no permita conocer los datos que constituyen el objeto del requerimiento de información tributaria, bien porque sea distinta a la requerida bien porque resulte ser incompleta.

parencia e intercambio de información de una jurisdicción, sino su voluntad real de llevarla a la práctica a través de una actuación administrativa oportuna y efectiva.

Así, por ejemplo, a través de este precepto se puede seguir aplicando un Convenio en el resto del articulado, corrigiendo supuestos de doble imposición, pero simultáneamente y tras Resolución del Director de la AEAT, considerar que no existe un efectivo intercambio de información con esa jurisdicción, proyectando sobre ésta las medidas defensivas previstas en nuestro ordenamiento para este tipo de territorios; y de la misma forma, de cara una futura revisión de la lista, el territorio podría ser calificado como paraíso fiscal, lo que ciertamente resulta sensato.

Finalmente, la tercera causa que imposibilitaría que se tratase de un territorio con el que existe un efectivo intercambio de información es que nos encontremos ante **un paraíso fiscal**.

Con la redacción original de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 cabía formalmente la posibilidad que un paraíso fiscal fuese un territorio con el que existe un efectivo intercambio de información³², aunque de facto, como apuntamos en anteriores trabajos, debido al mecanismo de salida de la lista esta situación resultaba anómala³³. Con la desaparición del mecanismo de salida, el legislador ha querido dejar claro, indicándolo expresamente, que un paraíso fiscal no podrá ser simultáneamente considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

Si la única variable determinante fuese la transparencia y el intercambio de información, como ocurrió durante la vigencia del mecanismo de salida de la lista y como parece desprenderse de los criterios legales que deberá seguir el Ejecutivo en una futura revisión, lo cierto es que a primera vista esta referencia sería innecesaria, pudiendo provocar una situación paradójica. Cuando un territorio que se encuentra en la lista de paraísos fiscales firme con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un Acuerdo de intercambio de información o ratifique el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa, teóricamente intercambiaría información suficiente con España para considerar que legalmente existe con él un efectivo intercambio de información, pero no podría aplicársele

2. El Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria podrá determinar aquellos países o territorios con los que, de acuerdo con lo previsto en esta disposición, se considere que no existe efectivo intercambio de información tributaria debido a las limitaciones del mismo.

Asimismo, el Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria podrá determinar que con un país o territorio vuelve a existir efectivo intercambio de información tributaria debido a que las limitaciones del mismo, a las que hace referencia el párrafo anterior, han desaparecido. En ambos casos, la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" de la resolución correspondiente determinará la eficacia de tales consideraciones».

32. VEGA BORRERO, F.A. «Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la Ley 26/2014» Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, n.º 283/2015; SIOTA ALVÁREZ, M. «La lista española de paraísos fiscales y sus nuevos criterios de actualización» Crónica Tributaria n.º 157/2015.

33. MARTOS GARCÍA, J.J. «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información», en Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos, n.º 290/2007.

esta condición mientras siguiese siendo calificado como paraíso fiscal. Para evitar esta situación anómala, la opción seguida por la Administración, irregular pero efectiva, ha sido la emisión de un Informe por parte la Dirección de Tributos, de 3 de noviembre de 2015, que interpreta, hasta nueva revisión de la lista, que sigue en vigor el mecanismo de salida y que el territorio en cuestión, el Sultanato de Omán, deja de estar en ella.

3.3. Resultados de las evaluaciones inter pares del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información

Desde principios de siglo la OCDE reenfoco sus trabajos hacia la transparencia y el intercambio de información entre jurisdicciones, dejando de utilizar la expresión paraíso fiscal y sustituyéndola por jurisdicción no cooperativa.

Los trabajos empezaron a desarrollarse en el Grupo de Trabajo de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio Efectivo de Información, que de forma ambiciosa integró no solo a representantes de Estados que formaban parte de esta institución, sino también a otros de distintos territorios, entre ellos, algunos caracterizados por su baja tributación y por la falta de transparencia.

Atendiendo a esos estándares mínimos adoptados en el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia fiscal, en abril de 2002 la OCDE publicó una lista de jurisdicciones no cooperativas. Desde entonces, el G20³⁴ la OCDE, y tras su reestructuración en 2009³⁵, el Foro global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales (Foro global), compuesto a final de 2016 por 137 miembros y cuyo número ha ido creciendo anualmente, trabaja en la determinación de aquellos territorios que no alcanzan el estándar de transparencia e intercambio de información internacional, colaborando con ellos para invitarles a realizar las reformas oportunas que les permitan alcanzarlo.

Tradicionalmente estas instituciones han considerado el **Intercambio de información previa petición** como medio suficiente para garantizar el estándar de transparencia. Solo en los últimos años se ha elevado el nivel de transparencia incorporando también el **intercambio automático**, lo que ha provocado que se esté trabajando en una doble dirección.

34. La reunión en noviembre de 2008 del G20 en Washington trajo consigo su compromiso para eliminar los obstáculos al intercambio de información en materia fiscal, solicitando al Foro Global informes periódicos de sus progresos en esta materia. Este tema –las jurisdicciones no cooperantes, la «lista negra» y el fin del secreto bancario– marca nuevamente su agenda en las Cumbres sucesivas. Así, en la celebrada en Londres en abril de 2009 se hizo un llamamiento a las jurisdicciones para adoptar e implementar los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información y una apuesta decidida por potenciar los trabajos del Foro Global para identificar a las jurisdicciones no cooperantes.

35. El 17 de septiembre de 2009 el Consejo de la OCDE en su sesión 1202 adopta en su Decisión C (2009) 122 / Final la reestructuración del Foro Global como una organización global en la cual todos sus miembros participan en pie de igualdad con un mandato inicial de tres años, que posteriormente ha sido sucesivamente prorrogado llegando actualmente hasta 2020 y cuyo presupuesto está íntegramente financiando por sus miembros, desestructurado como Parte II del programa de la OCDE y, por tanto, se excluye de la dirección del Comité de Asuntos Fiscales.

A. Intercambio de información previa petición

Partiendo de la necesidad del intercambio de información previa petición, el 2 de abril de 2009 la OCDE publicó el Informe sobre los progresos sobre la implementación de los estándares internacionales, con tres listas³⁶: Por un lado, la lista de jurisdicciones que cumplían con los estándares internacionales de intercambio de información, lo que exigía inexistencia del secreto bancario en su normativa y haber firmado al menos 12 Tratados Internacionales, entre Acuerdos de intercambio de información y Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información; una segunda lista, integrada por aquellas que pese al compromiso de implementar estos estándares, aún no lo habían llevado a cabo. Y una tercera, la lista negra, compuesta por aquellas que no se habían comprometido a adoptar estas medidas.

Pese a que solo 4 jurisdicciones estuvieron en la lista negra los resultados reales no eran del todo satisfactorios. Seguían existiendo un gran número de jurisdicciones (38) que pese a su compromiso, no habían implementado las medidas necesarias. Además, algunas de las jurisdicciones que estaban en la primer lista, se habían limitado a firmar el número mínimo necesario de Tratados Internacionales y, además, con territorios poco relevantes, por lo que formalmente cumplían los criterios pero realmente seguían sin tener una clara voluntad de llevar a cabo de forma efectiva los estándares de intercambio de información.

Este enfoque formalista, focalizado más en la cantidad de Acuerdos o Convenios que en los resultados efectivos fue abiertamente criticado³⁷ y la propia OCDE reconoció la necesidad de su revisión por parte del Foro Global atendiendo a los territorios con los que son firmados, la rapidez de su entrada en vigor y si efectivamente están siendo aplicados³⁸.

Como consecuencia, en la reunión del Foro Global en septiembre de 2009, celebrada en México, sus miembros aceptaron implementar los estándares de transparencia e intercambio de información al permitir su revisión por el propio Foro Global.

Para ello el Foro Global estableció el **proceso de evaluación inter pares (peer reviews)** de todos sus miembros y de otras jurisdicciones identificadas como re-

36. OECD: A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard. Progress nada as aty 2nd April 2009.

37. YATES, M.T., HOFFMAN, A., BISHOP, K., MICHAELS, M. «The Death of Information Exchange Agreements? Part 3», *Journal of International Taxation*, vol. 22, April 2011; GIL SORIANO, A. «Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US foreign account tax compliance act (FATCA) as inflection point», en la obra colectiva *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, pag. 46; CARRASCO PARILLA, P.J. «La cláusula de intercambio de información como condicionante de la calificación de los paraísos fiscales» en la obra colectiva *Intercambio Internacional de Información Tributaria: Avances y proyección futura*, Thomson-Aranzadi, 2011, pág. 369; ESCARIO DÍAZ-BERRO, J. L.: «The fight against tax havens and tax evasion. Progress since London G20 summit and the challenges ahead», Documento de Trabajo n.º 59/2011, Observatorio de Política Exterior Española; MORENO GONZÁLEZ, S. «Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y mas efectivo intercambio automático de información» *Crónica Tributaria* n.º 146/2013.

38. OECD: Countering offshore tax evasion. Some Questions and Answers on the Project, 28 de septiembre de 2009

levantes. En 2010 elaboró unos documentos clave, que han sido actualizados y que se encuentran desarrollados actualmente para el periodo 2016-2020³⁹. Son la base en la que se sustentan las revisiones y contienen los términos de referencia, que establecen los elementos esenciales de los estándares extraídos del Modelo de Acuerdo de intercambio de información y del Modelo Convenio para evitar la doble imposición internacional; la metodología, que conforma una guía detallada de los aspectos procedimentales de las evaluaciones; los criterios de valoración, utilizados para la evaluación de la implementación de los estándares; y finalmente, un calendario de evaluaciones.

La premisa que sigue el Foro Global es que el intercambio de información será efectivo cuando la información solicitada esté disponible conforme a su marco normativo (elaboración y conservación de justificantes y registros contables, prohibición del secreto bancario, puede proceder de propio contribuyente o de terceros como entidades financieras, notarios, registros, etc.), se puede obtener por parte de la Administración requerida (dispone de ella o está en disposición de solicitarla al tenedor conforme a su regulación) y, finalmente, ésta la intercambie de forma oportuna, teniendo para ello cobertura jurídica a través de un Acuerdo de intercambio de información, de un Convenio para evitar la doble imposición basados en el modelo OCDE o del Convenio de Asistencia mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y la OCDE. En este sentido, y a diferencia del criterio que previamente seguía la OCDE, el Foro Global requiere que la red de Tratados debe abarcar a todos los socios interesados en disponer de un mecanismo de intercambio de información, no siendo suficiente la conclusión con aquellos socios que carezcan de importancia económica. Se requiere que el Tratado esté en vigor y se aplique de forma efectiva y el rechazo a concluir un acuerdo puede considerarse como falta de compromiso a implementar de los estándares internacionales.

Respecto a la metodología, el proceso de evaluación por pares se lleva a cabo en dos fases o en una combinada. En la primera, se evalúa el marco jurídico y regulador de los estándares de transparencia e intercambio de información (disponibilidad, acceso e intercambio de información). Para ello se envían cuestionarios que deberán ser devueltos junto con la documentación, legislación y aclaraciones necesarias, lo que permitirá elaborar una propuesta de informe y otorgarle a la jurisdicción un plazo para realizar observaciones, finalizando con la emisión del informe de esta primera fase que contendrá los puntos fuertes y débiles del sistema, así como las recomendaciones de mejora.

Meses después se inicia la segunda fase, donde se analizarán las mejoras alcanzadas en base a las recomendaciones de la fase anterior. Solo en aquellos casos en que la jurisdicción evaluada no haya implementado alguno de los elementos esenciales, como la existencia del secreto bancario, se retrasará su inicio hasta que lo implemente.

39. OECD: Exchange of Information on Request: Handbook for peer reviews 2016-2020. Global forum on transparency and exchange of information for tax purpose. En castellano, de forma resumida puede consultarse el trabajo de MUSILEK ÁLVAREZ, M.A. «Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria: evaluación del primer mandato e inicio del segundo» Cuadernos de Formación, Colaboración 12/14. Volumen 17/2014, IEF.

En esta fase resulta primordial consultar a los territorios con los que la jurisdicción examinada intercambia información para comprobar el grado de compromiso que manifiesta en la práctica y además, se incorpora una visita in situ a la Administración evaluada para comprobar su funcionamiento real.

También cabe la posibilidad de efectuar ambas fases a la vez, en la denominada fase Combinada, procedimiento seguido cuando se trata de una jurisdicción con larga tradición en el intercambio de información y una extensa red de Convenios y Acuerdos.

Finalmente se otorga a cada jurisdicción una calificación global sobre el grado de cumplimiento del compromiso de implementar de los estándares de transparencia e intercambio de información y la efectividad práctica de dicho intercambio: Conforme, conforme con alguna deficiencia, parcialmente conforme y no conforme

Según la declaración de resultados de la novena reunión del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información celebrado en Tiflis, del 2 al 4 de noviembre de 2016⁴⁰, las evaluaciones inter pares sobre el estándar de intercambio de información previa petición arrojan que 99 jurisdicciones de un total de 116 evaluados recibieron la calificación de «conforme» o «conforme con alguna deficiencia»⁴¹, habiendo realizado mejoras varias de ellas desde su calificación inicial; 12 han recibido la calificación de «parcialmente conforme»⁴² y 5 de «no conforme»⁴³.

Notemos que entre esas jurisdicciones cuya calificación es «parcialmente conforme» o «no conforme», se encuentran algunas como Andorra, Emiratos Árabes Unidos, Panamá o Trinidad Tobago, que a juicio de la Administración española no serían consideradas en la actualidad paraísos fiscales por aplicación del mecanismo de salida, conforme al criterio manifestado en los informes emitidos por la Dirección General de Tributos, con fecha 23 de diciembre de 2014 y 3 de noviembre de 2015. De mantenerse esta calificación, en una hipotética revisión de la lista esos territorios podrían volver a ser incluidos, en especial aquellos como Panamá o Trinidad Tobago cuya calificación es «no conforme», al no cumplir mínimamente con los estándares de transparencia e intercambio de información según el Foro Global.

40. <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/declaracion-resultados-reunion-foro-global-2016.pdf>

41. Destaca como las Islas Cayman, Islas Vírgenes Británicas, Barbados, Belize, Bermuda, Jersey, Mauricio, Mónaco, Bélgica, Irlanda, Bermuda, Hong Kong, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Singapur, Suiza, Reino Unido, Uruguay, EE.UU. habrían reformado su ordenamiento y estarían asumiendo prácticas administrativas acordes a los estándares internacionales de transparencia fiscal, siendo calificadas como «conforme» o «Conforme con alguna deficiencia».

42. Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Costa Rica, Curazao, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Indonesia, Samoa, San Martín, República Dominicana, Turquía.

43. Islas Marshall, Panamá, Estados Federados de Micronesia, Guatemala, Trinidad y Tobago. En el caso de estas 3 últimas han recibido la calificación general de «No Conforme» de manera excepcional sin haberse sometido a la evaluación de la Fase 2, ya que no se han dispuesto en su marco legal y reglamentario los elementos necesarios para garantizar un intercambio de información efectivo durante más de dos años tras su evaluación de la Fase 1. Kazajistán cumplía esos 2 años el 30 de noviembre de 2016, sin embargo, a fecha en la que redactamos este artículo desconocemos si finalmente recibió la calificación de «no conforme».

B. Intercambio automático de información

El intercambio automático de información se ha revitalizado internacionalmente tras la aprobación por los EE.UU. de la Foreign Account Tax Compliance Act, mayormente conocida como normativa FATCA, que entró en vigor parcialmente el 1 de enero de 2014 y que será plenamente eficaz a partir de 2017⁴⁴. El origen de esta disposición radica en el convencimiento del gobierno norteamericano de que ciertas entidades financieras y no financieras extranjeras colaboraban con sus clientes para eludir sus responsabilidades tributarias en aquel país. Para evitarlo, desarrollo esta ley que les obliga a declarar las cuentas y transacciones de clientes que puedan tener obligaciones fiscales con EEUU, bajo riesgo de ser penalizados con una retención del 30% del importe de cada transacción si no cumplen.

De esta forma, las instituciones no estadounidenses están obligadas a suministrar información a la Administración tributaria norteamericana, directamente o a través de las autoridades fiscales de su país, sobre las personas o entidades obligadas a pagar impuestos en los EE.UU. que son titulares de cuentas en dichas instituciones. Con el fin de facilitar el cumplimiento internacional de estas obligaciones, EE.UU. ha propuesto modelos de acuerdos bilaterales a alcanzar con los diferentes países. España, Alemania, Reino Unido Francia e Italia, negociaron conjuntamente con los Estados Unidos para alcanzar un modelo común de acuerdo intergubernamental (Modelo 1A), que se ha utilizado en los respectivos acuerdos bilaterales suscritos por estos cinco países con y por EE.UU con otras jurisdicciones

Conforme al Modelo 1A las entidades financieras informan a sus respectivas autoridades tributarias de la información relevante y éstas aplican el intercambio automático de información con la Administración tributaria norteamericana, quedando exonerado el agente retenedor de aplicar la retención en la fuente del 30%. En estos casos, la Administración norteamericana de forma recíproca intercambia información de forma automática con la Administración del Estado firmante.

Bajo el impulso de la FATCA, los Gobiernos de Francia, Alemania, Italia, España y Reino Unido emitieron un comunicado conjunto el 9 de abril de 2013 en el que anunciaban su intención de desarrollar un intercambio automático de información mutuo como el que se habían comprometido a mantener con los EE.UU., iniciativa a la que se unieron otros países⁴⁵.

El 19 de abril de 2013 los líderes del G20 decidieron solicitar a la OCDE la elaboración de una Modelo multilateral que permitiese el intercambio automático de información. En septiembre de 2013, en la cumbre de San Petersburgo, el G20 respaldó la propuesta realizada por la OCDE, en estrecha colaboración con los países del G20 y la Unión Europea, de manera que fue publicado en febrero de

44. Sobre el origen de la FACTA, consúltese a MONTORO ZULUETA, B. «La disputa fiscal entre EE.UU. y Suiza» Boletín Económico del ICE n.º 3045/2013. Si el lector prefiere profundizar en el contenido de la FACTA y su influencia internacional, se recomienda la lectura de FUSTER GÓMEZ, M. «La sombra de FATCA es alargada: últimos avances en materia de intercambio automático de información financiera a nivel internacional» Revista Española de Derecho Financiero n.º 167/2015.

45. Bélgica, la República Checa, los Países Bajos, Polonia, Rumanía, Méjico, Noruega o Australia entre otros.

2014 bajo la denominación «Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information»⁴⁶.

Esta norma, basada en el citado Modelo 1A de acuerdo intergubernamental para aplicar FACTA, obliga a los Estados que la asuman a obtener determinada información de las instituciones financieras e intercambiarla de forma automática con el resto de jurisdicciones con una periodicidad anual⁴⁷. Sin embargo, a diferencia de la FACTA, no establece obligación de retener cuantía alguna en las transacciones en el supuesto de que la entidad financiera incumpla sus obligaciones de identificación y comunicación, siendo en su caso sancionadas conforme a la normativa interna de cada país.

El G20 asignó al Foro Global sobre transparencia e intercambio de información la tarea de potenciar la utilización de este nuevo instrumento y supervisar su aplicación efectiva. Así, en la séptima reunión del Foro Global, celebrada en Berlín los días 28 y 29 de octubre de 2014, se aprobó, evidenciándose la voluntad de sus miembros de elevar la transparencia fiscal a un nivel superior a través del compromiso de la mayor parte de ellos (89 de las 123 que lo componían por aquel entonces) de aplicarla para 2017 o para finales de 2018. Para ello se comprometió, a través del grupo AEOI (Acrónimo en inglés de Intercambio automático de información) a elaborar los Términos de Referencia pormenorizados y la Metodología aplicables a las **evaluaciones entre pares del intercambio automático de información**, que deberían comenzar en 2016⁴⁸, centrándose en la adecuación de los marcos jurídicos nacionales, si bien hasta que no se ponga en marcha en 2017 y 2018 y se acumule una cierta experiencia, no se podrá concretar la efectividad real de los citados intercambios.

En la octava reunión del Foro Global, celebrada en Bridgetown, los días 29 y 30 de octubre de 2015, el número de territorios que se habían comprometido a la aplicación del intercambio automático de información ascendía a 96⁴⁹; y en la novena, que se desarrolló del 2 al 4 de noviembre de 2016 en Tiflis, ascendían a 101, manteniendo el calendario previsto, de tal forma que 54 empezarían en 2017 y 47 en 2018, destacando el compromiso adquirido por un número significativo territorios tradicionalmente opacos, como Suiza o Panamá entre otros⁵⁰.

C. Nuevo estándar de transparencia e intercambio información

El informe presentado por la OCDE a la reunión del G20 celebrada en Chengdu durante el 23 y 24 de Julio de 2016, estableció los tres criterios objetivos que serán

46. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Common-Reporting-Standard.pdf>

47. Al igual que los Modelos 1A, la norma aprobada por la OCDE se compone de dos partes: (i) la que contiene el articulado que constituye el acuerdo alcanzado entre los países firmantes para permitir el intercambio recíproco de información («Model Competent Authority Agreement» o «Modelo CAA») y (ii) la que incluye los procedimientos de due diligence y comunicación («Common Reporting and Due Diligence Standard» o «CRS»). PINA MONTANER «La norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras» Actualidad Jurídica Uría Menéndez n.º 37/2014.

48. <http://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>

49. <https://www.oecd.org/tax/transparency/declaracion-de-resultados-2015.pdf>

50. <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/declaracion-resultados-reunion-foro-global-2016.pdf>

utilizados a los efectos de identificar a las jurisdicciones no cooperantes en materia de transparencia fiscal⁵¹.

En primer lugar, el grado de implementación del Intercambio de Información tributaria previa petición. Solo se considerará aceptable una calificación global de «conforme» o de «conforme con alguna deficiencia» en el marco de la evaluaciones inter pares del Foro Global.

En segundo, la efectiva aplicación del Intercambio Automático de Información sobre cuentas financieras para 2018.

Y finalmente, el nivel de implementación en relación con los instrumentos legales para intercambiar información (a solicitud o automáticamente), a través de su adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE o, en su defecto, a través de una red bilateral de Acuerdos y Convenios suficientemente amplia que permita el intercambio automático y rogado de información tributaria.

Una jurisdicción será considerada como cooperante, cumpla con al menos dos de los tres puntos mencionados. Sin embargo, hay una excepción. Se trataría de aquellos casos en los que el Foro Global lo califique como «no conforme» en el marco de la evaluaciones inter pares sobre intercambio de información rogado. Esta calificación supondría que fuese considerada como una jurisdicción no cooperante, aun cuando cumpla con los otros dos criterios.

En consecuencia Islas Marshall, Panamá, Estados Federados de Micronesia, Guatemala, Trinidad y Tobago serían consideradas, si no cambia su calificación, como no cooperantes⁵².

Estos tres criterios objetivos fueron asumidos y ratificados por G20 en su Comunicado oficial, considerando que la OCDE y el Foro Global debían preparar una nueva lista para Julio de 2017 conforme al cumplimiento de los mismos, así como prever medidas defensivas frente a ellos⁵³.

IV. CONCLUSIONES

1. Los criterios para calificar a un territorio como paraíso fiscal, la definición de territorio de nula tributación o de territorio con el que existe un efectivo intercambio de información, por su alcance general al conjunto de figuras impositivas y por la importancia que tienen en nuestro ordenamientos deberían quedar regulados en la Ley General Tributaria y no en una norma que regula aspectos heterogéneos y de difícil detección. Mejoraría la técnica y la transparencia normativa y, con ello, la seguridad jurídica del obligado tributario⁵⁴.

51. <https://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2016.pdf>

52. <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/meetings/declaracion-resultados-reunion-foro-global-2016.pdf>

53. <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160724-finance.html>

54. En relación a los criterios para calificar a un paraíso fiscal se muestra en similares términos SÁNCHEZ HUETE, M.A. «La nueva definición de paraísos fiscales ¿El fin de los listados reglamentarios?» Quincena Fiscal, n.º 13/2015.

2. La reforma introducida por la Ley 24/2014 no ha alterado la existencia de estos tres tipos de calificaciones territoriales y, por tanto, de la aplicación de medidas específicas para cada una de ellas, compatibles entre sí.

Se mantiene la compatibilidad de las medidas antiparaíso con las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información, o en su caso, con las referentes a territorios de nula tributación. Un paraíso fiscal será un territorio con el que no suele existir un efectivo intercambio de información, y en algunos casos puede ser también un territorio de nula tributación. Cuando así ocurra, le serán aplicables los tres grupos de medidas. No obstante, no todos los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, ni todos aquellos de nula tributación, serán calificados como paraísos fiscales, por lo que el alcance de estos dos grupos de medidas es independiente de la consideración del destinatario como paraíso fiscal, diversificando su aplicación.

3. La eliminación del mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales por la Ley 24/2014 y su sustitución por los tres criterios que deberán tenerse en cuenta en una futura revisión reglamentaria de la misma, ha planteado la cuestión de cómo calificar a aquellas jurisdicciones que salieron antes del 1 de Enero de 2015; e igualmente, de cómo hacerlo con aquellas otras que firmen algún Acuerdo o Convenio con España con posterioridad a esta fecha.

Esta cuestión habría quedado resuelta si la Ley 26/2014 hubiese actualizado la lista o bien hubiese establecido una Disposición Transitoria que aclarara la situación de estos territorios. Sin embargo, no sabemos si de forma deliberada o por mero olvido, guardó silencio y no hizo ni lo uno ni lo otro. Al actuar así, el marco normativo vigente, esto es Ley 36/2006, nos remite a la calificación directa fijada reglamentariamente, que hasta nueva actualización se recoge en el art.1 del Real Decreto 1080/1991, por lo que todos y cada uno de los territorios recogidos en el mismo serán paraísos fiscales, incluidos los que dejaron de tener esa condición por la aplicación del mecanismo automático de salida; y es que a falta de un régimen transitorio expreso, la derogación de este mecanismo y la vuelta a la calificación directa a través del Real Decreto 1080/1991 supone indirectamente la reentrada de aquellos territorios que salieron.

Sin embargo, de forma sorpresiva, la posición de la Administración ha sido la contraria, como reflejan los informes emitidos por la Dirección General de Tributos, 23 de diciembre de 2014 y de 3 de noviembre de 2015. En ellos se defiende la vigencia del mecanismo automático de salida contenido en el art. 2 del Real Decreto 1080/1991 hasta nueva revisión de la lista, conforme a la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006, proyectando sus efectos ex post y ex ante de la reforma. Este precepto reconoce expresamente la vigencia del art. 1 del Real Decreto 1080/1991, pero en ningún caso de él puede desprenderse que igualmente se mantenga en vigor su art. 2, ni siquiera para mantener fuera a los territorios que salieron de la lista. Habría que recordarle a la Dirección General de Tributos que si el legislador hubiese querido que los territorios que salieron de la lista siguieran fuera, no habría eliminado el mecanismo de salida de la ley; y si hubiese enloquecido jurídicamente y buscará eliminar y sustituir el mecanismo de salida de la Ley y mantenerlo en el Reglamento,

debería haber reformado la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 36/2006 para indicárnoslo expresamente. De lo contrario, se estaría quebranto el principio de jerarquía normativa.

Incluso si esta fuera la situación jurídica que desea la Administración, no necesita que el legislador reforme la Ley 36/2006 para conseguirla; basta con que el Gobierno ejerza la facultad que le otorga dicha Ley y actualice la lista de paraísos fiscales vía reglamentaria, excluyendo a los territorios que habían salido de la misma bajo la extinta regulación legal; exclusión que podría haberse hecho con efecto retroactivo desde 1 de Enero de 2015.

En todo caso, la interpretación de la Dirección General de Tributos difícilmente será rebatida en los tribunales, al ser de obligado cumplimiento para los órganos de aplicación de los tributos conforme al art. 12.3 LGT, beneficiar a ciertos contribuyentes evitando que les resulten aplicables las normas antiparaiso y no perjudicar directa, específica e inmediatamente a otros.

4. El Gobierno no queda obligado a revisar la lista periódicamente. Tampoco se le compele a actualizarla cuando se constate que algún territorio cumple o incumple alguno de los tres criterios. Tiene plena libertad para decidir cuándo es el momento idóneo para hacerlo, pero una vez decido, deberá respetarlos, de manera que de no hacerlo, esto es, de incluir o excluir a algún territorio por otro motivo o sin motivo alguno, a nuestro juicio, esa disposición reglamentaria sería ilegal.

Conste que no tienen que darse simultáneamente varios criterios, sino que basta con acontezca uno de ellos para que la nueva calificación sea ajustada a la Ley. Desaparece con ello la ausencia de motivación en la calificación de un territorio como paraíso fiscal, de tal forma que el Gobierno deberá motivar para cada uno de ellos el criterio o criterios que cumple y que fundamenta su inclusión en la futura lista.

Este nuevo escenario otorga cierta previsibilidad a la consideración como paraíso fiscal, salvando con ello posibles problemas jurídicos que pudieran presentarse. Calificar como paraíso fiscal a un nuevo territorio, con lo que jurídicamente conlleva, podría plantear un quebranto del principio de seguridad jurídica en ciertos supuestos. La previsibilidad de una medida como esta, que puede perjudicar sensiblemente al contribuyente, sería vital para garantizar su constitucionalidad en los casos en los que su aplicación provocase supuestos de retroactividad impropia.

Por ello, junto a los territorios con los que existe (o no) un efectivo intercambio de información, los territorios de nula tributación y los paraísos fiscales, tras la Ley 26/2014 también debemos tener presentes en nuestro ordenamiento a aquellos que previsiblemente podrán ser calificados como paraísos fiscales.

5. Los tres criterios para considerar a un territorio como paraíso fiscal en una futura revisión de la lista orbitan sobre el intercambio de información. La OCDE y el Foro Global mantienen la vinculación de jurisdicción no cooperativa e intercambio efectivo de información.

En este sentido, en 2016 han adoptado un nuevo estándar internacional de intercambio de información que contempla tres criterios objetivos que serán utilizados

a los efectos de identificar a las jurisdicciones no cooperantes⁵⁵: a) Una calificación «conforme» o de «conforme con alguna deficiencia» en el marco de las evaluaciones inter pares del Foro Global en relación al Intercambio de Información tributaria previa petición. b) La efectiva aplicación del Intercambio Automático de Información sobre cuentas financieras, a más tardar para 2018. c) Y finalmente, el nivel de implementación en relación con los instrumentos legales para intercambiar información (a solicitud o automáticamente), a través de su adhesión al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa mutua en materia fiscal del Consejo de Europa y de la OCDE o, en su defecto, a través de una red bilateral de Acuerdos y Convenios suficientemente amplia que permita el intercambio automático y rogado de información tributaria.

Una jurisdicción será considerada como cooperante, cuando cumpla con al menos dos de los tres puntos mencionados. Sin embargo, hay una excepción. Se trataría de aquellos casos en los que el Foro Global lo califique como «no conforme» en el marco de las evaluaciones inter pares sobre intercambio de información rogado. Esta calificación supondría que fuese considerada como una jurisdicción no cooperante, aun cuando cumpla con los otros dos criterios.

5. Se echa en falta una referencia a los trabajos que se están desarrollando en el seno de la UE como cuarto criterio a tener en cuenta en una futura revisión de la lista.

El 8 de noviembre de 2016 el ECOFIN adoptó un acuerdo sobre los criterios y el proceso para la elaboración y aprobación de una lista de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal que deberán llevar a la aprobación de la misma, y a la formulación de medidas defensivas a finales del año 2017, con el objetivo de que fuesen aplicables por todos los Estados miembros⁵⁶. Sigue los trabajos desarrollados por la Comisión UE, presentados el 15 de septiembre 2016 al Grupo del Código de Conducta de Fiscalidad empresarial a efectos de que éste seleccionara las jurisdicciones objeto de evaluación con arreglo a los criterios o indicadores de buenas prácticas fiscales que ahora se definen de forma más completa⁵⁷.

El ECOFIN establece que esta lista debe elaborarse a partir de la aplicación de tres criterios de buena gobernanza fiscal: a) Cumplimiento del nuevo estándar internacional de transparencia fiscal, b) Buenas prácticas fiscales, evitando medidas perniciosas conforme al Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial de 1997 o acuerdos dirigidos a atraer beneficios que no reflejen actividad económica real y, finalmente, c) Implementación efectiva de estándares o medidas antiBEPS.

Lo llamativo en la configuración de esta lista es que la UE va más allá de la exigencia del intercambio efectivo de información, previa petición y automática, exi-

55. <https://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2016.pdf>

56. 14166/16 FISC 187 ECOFIN 1014.

Disponible en http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/11/pdf/08-ecofin-non-coop-jurist14166_en16_pdf/

57. EU Commission, Fair Taxation: Commission launches work to create first common EU list of non-cooperative tax jurisdictions, IP/16/2996; EU Commission, Questions and Answers on the common EU List of non-cooperative tax jurisdictions, MEMO/16/2997; EU Commission, First step towards a new EU list of third country jurisdictions: Scoreboard, 13/09/2016; y EU Commission, Scoreboard of indicators: methodology, 13/09/2016.

giendo además alterar el régimen fiscal del territorio en cuestión cuando a su juicio haya adoptado medidas perniciosas frente a la recaudación legítima de sus Estados miembros.

En consecuencia la lista de territorios no cooperativos de la UE prevista también para 2017, muy posiblemente variará respecto a la lista que emita el Foro Global sobre transparencia e intercambio de información. En caso de conflicto, sería recomendable tener establecido como cuarto criterio legal de revisión de la lista contenida en nuestro ordenamiento los trabajos desarrollados en el seno de la UE.

6. Atendiendo al calendario establecido en el Foro Global/OCDE y en la UE, durante 2017 está previsto que se publiquen sendas listas de jurisdicciones no cooperativas. Teniendo en cuenta la influencia histórica de los trabajos de la OCDE sobre paraísos fiscales en la regulación española, así como la pertenencia de nuestro país a la UE, parece probable que se produzca la revisión de la lista de paraísos fiscales en 2018 en nuestro ordenamiento interno.

7. Dado el carácter cerrado de la lista de paraísos fiscales, sería recomendable una revisión periódica de la misma, ya sea a instancia europea, internacional o interna. El comercio internacional beneficia el crecimiento económico y la aplicación de las disposiciones antiparaísos lo desincentivan. Su justificación solo es razonable en clave de lucha contra la defraudación fiscal, como una actitud defensiva de aquellos Estados que sufren una competencia fiscal perniciosa por parte de territorios que ofrecen opacidad y prácticas fiscales que les impiden recaudar correctamente sus tributos. No obstante, cuando esta actitud sea corregida, su mantenimiento en la lista no resultaría beneficioso.