



El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales

Andrés Báez Moreno

*Profesor titular de Derecho Tributario.
Universidad Carlos III de Madrid*

Este trabajo ha sido finalista del **Premio «Estudios Financieros» 2019** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

La lista negra española de paraísos fiscales, desde la introducción de mecanismos de actualización automática en 2003 y tras la eliminación de estos en 2014, presenta notables problemas de interpretación y seguridad jurídica que se analizan de forma detallada en el trabajo. Por otro lado, la falta de actualización de la lista y el diseño de las reglas antiparaíso en España plantea problemas de legalidad ordinaria, de constitucionalidad y de conformidad con el Derecho de la Unión Europea y del Acuerdo del Espacio Económico Europeo que se analizan también en detalle.

Palabras clave: competencia fiscal perniciosa; paraísos fiscales; listas negras.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 09-09-2019

Cómo citar: Báez Moreno, A. (2019). El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 37-82.





A black future for the Spanish tax haven blacklist

Andrés Báez Moreno

Abstract

Since the incorporation of automatic update procedures in 2003 and, particularly, since their elimination in 2014 the Spanish tax havens blacklist poses serious interpretative problems which are considered in detail in this article. Moreover, the significant lack of update in the list and the particular design of certain defensive rules in the Spanish tax haven regime generates legal, Constitutional and European (EU and EEA Law) Law problems which are also analyzed.

Keywords: harmful tax competition; tax havens; blacklists.

Citation: Báez Moreno, A. (2019). El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 37-82.





Sumario

1. Introducción: objeto y ámbito de este trabajo
 2. ¿Quiénes están? El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio: una lista negra con todos sus inconvenientes y, sin embargo, muy insegura
 - 2.1. Los cambios introducidos en 2003. El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero: una válvula de escape de la lista original de PF de 1991
 - 2.2. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Los primeros problemas de seguridad jurídica y la pérdida total de fundamento aparente para la lista española de PF
 - 2.3. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre: un fundamento legal explícito para la inclusión de Estados o territorios en la lista de PF y la eliminación de los mecanismos de actualización automática
 3. Ni son todos los que están ni están todos los que son: las consecuencias jurídicas de la falta de revisión de la lista española de PF
 - 3.1. La falta de actualización de la lista de PF: el incumplimiento de un deber de actualización que conduce a situaciones ilegales
 - 3.2. Los tratos discriminatorios no justificados o no proporcionales en la lista de PF: la posible inconstitucionalidad o vulneración del Derecho de la Unión Europea o del Derecho del Espacio Económico Europeo
 - 3.2.1. La lista española de PF y la prohibición de discriminación en la Constitución española
 - 3.2.2. La lista española de PF y las libertades comunitarias en el Derecho de la Unión Europea
 - 3.2.3. La lista española de PF y las libertades en el AEEE
 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

Notas:

Este trabajo se ha beneficiado notablemente de los comentarios críticos que, a una versión anterior, realizó el Prof. Dr. Hugo López López de la Universidad Pública de Navarra a quien, como siempre, debo agradecer la notable mejora que experimenta cualquier manuscrito que haya pasado por sus manos antes de su publicación definitiva.

Puede contactar al autor en andres.baez@uc3m.es

1. Introducción: objeto y ámbito de este trabajo

A diferencia de otros conceptos tributarios menos sugerentes, el de los paraísos fiscales (PF, en adelante) es uno que el público (en principio no especialista) maneja con profusión. A ello han contribuido especialmente los periodistas que, guiados por casos más o menos mediáticos que involucran sobre todo a deportistas o artistas y, en menor medida, también a políticos, no dudan en «calificar» como «paraíso fiscal» a cualquier Estado o territorio que, siempre según el parecer del reportero en cuestión, tenga un régimen fiscal especialmente benigno, facilite la domiciliación de sociedades con poca o nula sustancia económica o, simplemente, *suene paradisíaco* por motivos que solo el periodista en cuestión conoce. Siendo grave, esta falta de precisión no deja de ser un episodio más de la ligereza con la que, en ocasiones, la profesión periodística aborda temas tributarios y que aconseja, hoy más que nunca, una mayor especialización o, al menos, un mayor rigor técnico en el quehacer diario de ese colectivo. No obstante, esta falta de rigor jurídico resulta insoportable cuando quien adolece de ella es un profesional del Derecho que llega a realizar afirmaciones del siguiente tenor:

Los paraísos fiscales, incluidos los que como Belice y Uruguay lo **son de hecho** y en **sentido técnico aunque no en sentido normativo** (por no figurar en el RD 1080/1991 que contiene la lista española de paraísos fiscales), son países que: a) permiten residenciar en ellos sociedades con total opacidad de sus propietarios y rentas; y b) eximen de tributación a las rentas obtenidas por las mismas fuera de su territorio¹.

Para evitar que el concepto de PF quedara al albur de las consideraciones particulares de los distintos agentes jurídicos y guiado esencialmente por el pragmatismo, el Gobierno español decidió, hace casi treinta años, utilizar la técnica más sencilla, de entre las disponibles, para configurar un régimen fiscal especial para las operaciones realizadas en paraísos fiscales o a través de los mismos. En efecto, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (RD de PF, en adelante) instituyó el sistema de «lista negra» limitándose a enumerar hasta 48 Estados y territorios que debían considerarse PF. El régimen se complementa con toda una serie de reglas especiales, contenidas normalmente en las leyes reguladoras de cada impuesto, y que imponen tratos desfavorables para las operaciones que se realizan por residentes en

¹ Escrito de Acusación de la Fiscal de 12 de junio de 2013 formulando querrela por tres presuntos delitos contra la Hacienda Pública contra Lionel Andrés Messi Cuccittini. La negrita es nuestra.

dichos Estados o territorios o para operaciones realizadas en dichos Estados, o a través de los mismos, por residentes en España². Desde esta perspectiva bien puede hablarse de un régimen fiscal especial de los paraísos fiscales (RFEPF, en adelante) (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, p. 7) cuyo presupuesto de hecho se regularía conjuntamente por el RD de PF –estableciendo si una jurisdicción es o no un PF– y por la regla especial de que se trate que siempre tendrá un presupuesto de hecho ligado de una u otra forma con una operación realizada en o a través de un PF y una consecuencia jurídica que consistirá en la aplicación de un régimen fiscalmente más gravoso que el ordinario para ese tipo de operaciones. Desde esta perspectiva podría pensarse que este régimen fiscal no plantea problema alguno más allá de las particulares cuestiones de interpretación que pueda presentar cada regla especial de las que integran el régimen. Nada más alejado de la realidad.

De un lado, y aunque pueda parecer increíble en un sistema de lista negra, las progresivas reformas de la regulación de los PF han terminado generando dudas sobre si determinados Estados o territorios deben o no seguir considerándose como tales. Por otro, la falta de actualización detallada de la lista –más allá de determinados procedimientos automáticos a los que se hará referencia más adelante– provoca que algunos Estados que, en su momento, debieron ser excluidos de la lista permanezcan en ella; de igual manera otros Estados o territorios que quizás cumplían los requisitos para ser incluidos en la lista negra nunca han figurado en la misma. Este trabajo pretende dar respuesta a estos problemas analizando qué jurisdicciones o territorios deben ser considerados paraísos fiscales a efectos del ordenamiento tributario español (epígrafe 2); qué efectos jurídicos puede tener el hecho de que sigan siendo considerados paraísos fiscales territorios que teóricamente deberían haber salido de la lista mientras que otros que nunca figuraron en ella cumplen plenamente los requisitos para integrarse en la misma (epígrafe 3); el trabajo se cierra con una breve conclusión (epígrafe 4).

2. ¿Quiénes están? El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio: una lista negra con todos sus inconvenientes y, sin embargo, muy insegura

Fue el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (RD de PF) el que introdujo en España, por primera vez, una lista negra de PF³. La lista original ha sido objeto de duras críticas entre las que debe destacarse: a) Ni en la exposición de motivos del RD de PF ni en ninguna otra fuente⁴ existe justificación alguna para la inclusión o la no inclusión de un Estado o territorio en la lista. En definitiva, el RD no hace explícitos los criterios que pueden conducir a califi-

² Se trata de medidas que afectan esencialmente al impuesto sobre la renta de las personas físicas (9 medidas concretas), al impuesto sobre sociedades (14 medidas concretas) o al impuesto sobre la renta de no residentes (8 medidas concretas).

³ No creemos necesario reproducir aquí la lista negra original que puede verse en el artículo 1 del RD de PF.

⁴ Al tratarse de un real decreto no existen materiales que permitan consultar la historia normativa de la lista.

car a una jurisdicción como PF⁵ ni tampoco un análisis detenido de la lista permite inducir dichos criterios⁶. b) Aun cuando la exposición de motivos del RD indicara que «(la lista) debería quedar *sujeta a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales*», lo cierto es que el mismo no preveía instrumento alguno para su actualización; de hecho, hasta la siguiente reforma de la lista –operada en 2003– ningún Estado o territorio salió o entró en la misma y ello a pesar de que en esos años muchos Estados (incluidos o no en la lista) realizaron importantes reformas que, potencialmente, podrían haber cambiado las características peculiares conforme a las que en 1991 fueron o no incluidas en la lista negra original⁷.

A pesar de sus notabilísimas deficiencias, la lista de PF del RD 1080/1991 presentaba una gran ventaja que es, precisamente, la que suele atribuirse a los sistemas de lista negra: proporcionaba máxima seguridad jurídica en la medida en que solo a las operaciones realizadas en o desde esas jurisdicciones le eran aplicables las reglas del RFEPF que, paulatinamente, fueron introduciéndose en el ordenamiento tributario español⁸. No obstante, a partir de 2003, las sucesivas reformas del RD de PF y, en general, del régimen de los PF, aunque orientadas a flexibilizar la lista y, en general, el propio concepto de PF terminaron generando cierta incertidumbre que tratamos de describir a continuación al hilo del análisis de esas reformas.

2.1. Los cambios introducidos en 2003. El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero: una válvula de escape de la lista original de PF de 1991

El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, sin afectar a la lista negra original de PF introdujo un nuevo y crucial artículo 2 en el RD de PF del siguiente tenor literal:

⁵ Esta falta total de criterios normativos claros ha sido denunciada de forma reiterada por la doctrina española: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, p. 8); García Prats (2001, p. 804).

⁶ No obstante, algunos autores, aunque sin referenciar un estudio pormenorizado de los 48 Estados o jurisdicciones indican que lo común a todos ellos es la existencia de una baja o nula tributación sobre la renta y un cierto grado de opacidad informativa: Martos (2007, p. 67); Calderón Carrero (2008, p. 228).

⁷ Ello ha sido objeto de duras críticas en la doctrina española: Gutiérrez de Pablo (1995, pp. 5 *et seq.*); Salto van der Laet (2000, pp. 49-88); Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 8-9); Martos (2007, p. 67). Este extremo ha sido denunciado incluso por prominentes figuras de la Administración tributaria española: Pérez Rodilla (2006, p. 942).

⁸ Además las necesidades de seguridad jurídica eran crecientes en relación con el régimen especial de los paraísos fiscales pues si bien, en 1991, solo integraba ese régimen una norma específica que fue para la que la lista fue creada inicialmente –no aplicación de la exención reconocida por regla general en el régimen español para los intereses y las ganancias de capital obtenidas por no residentes por la tenencia o transmisión de títulos de deuda pública española– a partir de esa fecha las normas antiparaiso proliferaron en el ordenamiento tributario español.

Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor.

Este cambio normativo facilitó, en principio, que pudieran abandonar la lista de PF toda una serie de jurisdicciones y territorios que firmaron con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (AIIT, en adelante) o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (CDI, en adelante) desde el momento en que los mismos entraron en vigor⁹. Lo cierto es que este cambio no resolvió prácticamente ninguno de los problemas que se habían denunciado en relación con la lista original de PF contenida en el RD. En efecto, el mecanismo automático de salida que introdujo el Real Decreto 116/2003 seguía sin garantizar que pudieran salir de la lista de PF Estados y territorios que no cumplían los requisitos teóricos para figurar en la misma y, sobre todo, tampoco permitía que otros Estados o territorios que sí cumplían tales requisitos pudieran integrarse finalmente en ella. En todo caso, sí que conviene indicar que, tras la reforma operada en 2003, la lista de PF seguía siendo igual de segura que en su versión original de 1991 pues, más allá de determinar las fechas de entrada en vigor de los CDI o AIIT –aspec-

⁹ Andorra firmó un AIIT con España que entró en vigor el 10 de febrero de 2011; posteriormente Andorra firmó un CDI con España que entró en vigor el 26 de febrero de 2016. Aruba firmó un AIIT con España que entró en vigor el 27 de enero de 2010. Bahamas firmó un AIIT con España que entró en vigor el 17 de agosto de 2011. Barbados firmó un CDI con España que entró en vigor el 14 de octubre de 2011. Chipre firmó un CDI con España que entró en vigor el 28 de mayo de 2014. Hong Kong firmó un CDI con España que entró en vigor el 16 de abril de 2012. Jamaica firmó un CDI con España que entró en vigor el 16 de mayo de 2009. Malta firmó un CDI con España que entró en vigor el 12 de septiembre de 2006. Las Antillas Neerlandesas firmaron un AIIT con España que entró en vigor el 27 de enero de 2010; debe indicarse que las Antillas Neerlandesas dejaron de existir formalmente el 10 de octubre de 2010. El Gobierno del Reino de los Países Bajos ha confirmado la aplicación del Acuerdo de conformidad con el Derecho Internacional a Curazao, San Martín y las islas neerlandesas del Caribe (Bonaire, San Eustaquio y Saba). Omán firmó un CDI con España que entró en vigor el 19 de septiembre de 2015. Panamá firmó un CDI con España que entró en vigor el 25 de julio de 2011. San Marino firmó un AIIT con España que entró en vigor el 2 de agosto de 2011. Singapur firmó un CDI con España que entró en vigor el 2 de febrero de 2012. Trinidad y Tobago firmó un CDI con España que entró en vigor el 28 de diciembre de 2009. Emiratos Árabes Unidos firmó un CDI con España que entró en vigor el 2 de abril de 2007. El caso de Luxemburgo es peculiar al igual que lo fue su inclusión en la lista de PF original de 1991. En este caso, el Protocolo al CDI entre España y Luxemburgo de 2009 indica que, a partir de su entrada en vigor, que se produjo el 16 de julio de 2010, dejará de considerarse al Gran Ducado de Luxemburgo como paraíso fiscal. Esto significa que aun cuando en la lista de PF sigan apareciendo 48 Estados y territorios solo 33 siguen siendo tales a efectos de la aplicación de la normativa antiparaíso. Otros Estados y territorios calificados como PF negocian en este momento AIIT (Bermuda, Islas Caimán, Islas Cook, Guernesey –ya ratificado por Guernesey–, Isla de Man –ya ratificado por la Isla de Man–, Jersey, Macao, Mónaco y Santa Lucía) o CDI (Mauricio) con España.

to este poco problemático— la salida de la lista operaba de forma automática y sin plantear problema alguno de interpretación¹⁰.

No obstante, la reforma operada en 2003 sí que entraña una novedad fundamental y es que, por vez primera, el «legislador» parece dar a entender, siquiera sea de forma implícita, cuáles son los criterios para que un Estado o territorio figure o no en la lista negra de PF. El propio diseño del mecanismo automático de salida —firma de un AIT o de un CDI con cláusula de intercambio de información— parece indicar que lo determinante para figurar en la lista es no intercambiar información tributaria con España de un modo satisfactorio. Este cambio operado en España en 2003 parece además coherente con algunos movimientos producidos a nivel mundial en relación con el concepto de PF y jurisdicciones no cooperativas. En efecto, el Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, en adelante) de 1998 sobre Competencia Fiscal Perniciosa describió cuatro factores determinantes en la identificación de un PF a efectos del informe (OECD, 1998, pp. 22-26): a) Inexistencia de impuestos sobre la renta o existencia de impuestos sobre la renta de carácter nominal; b) Inexistencia de efectivo intercambio de información tributaria; c) Falta de transparencia respecto a la normativa aplicable o la práctica administrativa en el país; y d) Existencia de «regímenes tributarios estancos»¹¹. Sin embargo, poco tiempo después, la OCDE alteró sustancialmente estos criterios al indicar que la inexistencia de impuestos sobre la renta o de impuestos sobre la renta de carácter meramente nominal no era suficiente, por sí sola, para caracterizar a una jurisdicción como paraíso fiscal (OECD, 2001, p. 7). Por otro lado, otros pasajes del propio Informe de Progreso de 2001 dan a entender que es la falta de efectivo intercambio de información el factor crucial para calificar a un Estado o territorio como «paraíso fiscal no cooperativo»¹². En resumidas cuentas, si bien la lista española original de PF nunca hizo explícitos los criterios abstractos para que un Estado o territorio pudiera ser calificado como tal, lo cierto es que, al menos a partir de

¹⁰ Todo ello sin perjuicio de que, como han sugerido algunos autores, resultaría más garantista que la lista del RD de PF variara cada vez que un Estado o territorio abandonara la misma de acuerdo con la cláusula de exclusión automática: Calderón Carrero (2008, p. 228); García Heredia (2007, p. 532).

¹¹ Creemos que esta es la mejor traducción para el término inglés *ring fencing* que, según el Informe de Competencia Fiscal Perniciosa, hace referencia a regímenes fiscales totalmente aislados de la economía doméstica ya sea mediante su aplicación exclusiva a no residentes o a través de la prohibición para los beneficiarios del régimen de participar en la economía doméstica (OECD, 1998, p. 26).

¹² En particular cuando se indica:

El Informe de 1998 indicaba que la inexistencia de actividad sustancial era uno de los criterios a los que debía recurrirse para calificar una jurisdicción como paraíso fiscal. Sin embargo, y como ya se anticipó en el párrafo 55 del propio Informe de 1998, determinar cuándo una actividad es suficientemente sustancial no es tarea fácil. [...] A la vista de sus discusiones con diversos Estados, el Comité concluyó que no debía usar este método para determinar si un paraíso fiscal debía calificarse como no cooperativo. Por lo tanto, el Comité ha decidido que se recurrirá exclusivamente a los criterios de transparencia y efectivo intercambio de información para determinar qué jurisdicciones se consideran paraísos fiscales no cooperativos (OECD, 2001, p. 10).

2003, parece claro que es la falta de efectivo intercambio de información por parte de una jurisdicción la que justifica su inclusión (y en su caso) su exclusión de la lista negra (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, pp. 15-16) y ello aunque el RD de PF siga sin hacer explícitos esos criterios.

2.2. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Los primeros problemas de seguridad jurídica y la pérdida total de fundamento aparente para la lista española de PF

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (Ley 36/2006, en adelante), introdujo novedades muy relevantes en el régimen español de los PF. Por su importancia práctica conviene reproducir dicha norma de forma literal:

1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.
2. 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. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.
3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios 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; o b. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.

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.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional.

La reforma operada por la Ley 36/2006 supuso una serie de cambios, quizás sutiles, pero en todo caso determinantes, en el régimen jurídico de los PF en España. Estos cambios han provocado, de un lado, las primeras incertidumbres en nuestro sistema respecto de qué Estados o territorios deben calificarse como PF. De otro, la nueva regulación obliga a replantearse si el fundamento para la inclusión de una jurisdicción en la lista que, al menos a partir de 2003, parecía clara –la falta de efectivo intercambio de información– sigue o no siendo aplicable a la regulación vigente desde 2006. Nos ocupamos de estas dos cuestiones por separado.

El párrafo primero de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 no es una mera repetición de lo que ya había dispuesto en su momento el RD 116/2003, de 31 de enero, al introducir en nuestro sistema un mecanismo de salida automática de la lista de PF. En efecto, y aunque el sistema de actualización se mantenga en esencia, la ley introduce una serie de novedades que pueden comprometer muy seriamente la seguridad que hasta el momento había caracterizado siempre a la lista negra española. En este sentido debe indicarse: a) La nueva disposición condiciona el abandono de la lista a la firma de un CDI o un AIIT pero siempre y cuando en el mismo se haga constar este extremo, esto es, se indique de forma expresa que la jurisdicción correspondiente dejará de tener la consideración de PF. Sin embargo, la redacción del nuevo precepto no es clara en torno a si tal exigencia se refiere solo a los AIIT o también a los CDI¹³; y esta duda puede resultar muy relevante pues si bien todos los AIIT firmados por antiguos PF con España contienen tal cláusula¹⁴ no ocurre lo mismo con

¹³ Hay autores que, sin embargo, ni siquiera reconocen esta dificultad interpretativa dando por hecho que la mención expresa a la salida de la lista de PF solo se refiere a los AIIT y no a los CDI: Martos García (2017).

¹⁴ AIIT con Andorra (art. 12.4), AIIT con Aruba (art. 15.4), AITT con Bahamas (art. 13.4), AITT con las Antillas Neerlandesas (art. 14.4) y AITT con San Marino (art. 14.4).

los CDI¹⁵. En efecto los convenios firmados con Andorra, Barbados, Chipre, Emiratos Árabes Unidos¹⁶, Hong Kong, Malta¹⁷, Omán, Panamá, Singapur y Trinidad y Tobago guardan silencio a este respecto pudiendo llegar a plantearse que los mismos nunca salieran de la lista al no cumplir los requisitos recogidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006. Algún autor ha defendido que, considerando el tenor literal de la norma y que su finalidad pudo ser evitar la salida de la lista de jurisdicciones que hubieran firmado con España medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva de Fiscalidad del Ahorro, sería razonable interpretar que el nuevo requisito resulta exigible solo para la salida de la lista de PF de los Estados y territorios que firmaran con España un AIIT (Calderón Carrero, 2008, p. 229). Lo cierto es que las razones expuestas no convencen. La literalidad del precepto no apunta a la interpretación propuesta¹⁸ y es precisamente su falta de precisión la que genera las dudas que aquí planteamos. Por otro lado, tampoco la finalidad que se atribuye a la nueva regla se ha hecho explícita ni en la exposición de motivos de la Ley 36/2006 ni en ningún material referido a la historia legislativa del precepto¹⁹. b) A diferencia del artículo 2 del RD de PF que,

¹⁵ En efecto, solo los CDI con Jamaica y Luxemburgo contienen tal previsión y en el caso de Jamaica ni siquiera se trata de una afirmación categórica en el sentido de que tal Estado deje de ser considerado por España como un PF. En efecto, el Protocolo V.B. del CDI con Jamaica se limita a señalar que determinadas sociedades (*sociedades financieras internacionales, sociedades comerciales extranjeras de 1984 y cualquier sociedad creada al amparo de una ley sustancialmente similar promulgada posteriormente por Jamaica*) están excluidas de los efectos de la aplicación de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, con sus correspondientes modificaciones.

¹⁶ Calderón ha sostenido que, aunque el CDI con EAU entró en vigor el 2 de abril de 2007, este país salió de la lista conforme al mecanismo del RD 116/2003 (Calderón Carrero, 2008, pp. 230-231).

¹⁷ Como sostiene, con acierto a mi juicio, Calderón Carrero (Calderón Carrero, 2008, p. 230), el caso de Malta es peculiar pues puede sostenerse que dicha jurisdicción salió de la lista de PF a través del procedimiento automático de salida previsto en el artículo 2 del RD de PF desde 2003 y que, como ya señalamos, no requería el requisito adicional posteriormente incorporado por la Ley 36/2006. En efecto, puede sostenerse que Malta abandonó la lista de PF el 12 de septiembre del 2006, fecha en la que el CDI entre España y Malta entró en vigor antes, por lo tanto, de la entrada en vigor de la Ley 36/2006 que no se produciría hasta el 1 de diciembre de 2006.

¹⁸ Salvo que el profesor Calderón se refiera en particular a la parte en negrita del texto de la norma que reproducimos:

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria **en el que expresamente se establezca** que dejan de tener dicha consideración [...].

En efecto, al hacerse una referencia en singular «... en el que se establezca», pudiera pensarse que el mismo se refiere exclusivamente al instrumento que parece mencionado de forma más próxima, esto es, a los AIIT.

¹⁹ Y ello aunque es cierto que el texto del artículo 2 del RD de PF desde 2003 permitía que salieran de la lista negra española diversos territorios dependientes o asociados a Estados miembros (Reino Unido y Países Bajos) que firmaran con España acuerdos que contemplaran un intercambio automático de

desde 2003, permitía la salida de la lista desde que los CDI o AIIT entraran en vigor, la salida, de acuerdo con la nueva Ley 36/2006, se condiciona a que los citados acuerdos o convenios se apliquen. Como es de sobra conocido un CDI o AIIT, como en general cualquier norma jurídica, puede producir efectos antes, a la vez o después de su entrada en vigor, dependiendo este extremo de lo que disponga el propio tratado. A este respecto los AIIT que han entrado en vigor tras la reforma operada por la Ley 36/2006 no resultan problemáticos pues todos ellos aclaran que la salida de la lista se produce cuando el Acuerdo surta efectos, fecha que identifican con la de su entrada en vigor²⁰. La cuestión no resulta tan clara en relación con los CDI, pues los mismos no contienen tales cláusulas y la fecha de salida de la lista se identifica, por lo tanto, con aquella en la que el CDI comience a aplicarse. Y a este respecto lo más habitual, al menos en los CDI de la red española que han provocado el abandono de la otra jurisdicción de la lista de PF, es que los efectos del convenio o bien se posterguen al año natural siguiente al de la entrada en vigor del convenio, distinguiendo a su vez los impuestos retenidos en la fuente y los impuestos periódicos²¹, o bien se refieran solo a esta última distinción²². En estos casos la norma admite dos interpretaciones: o bien la fecha de salida de la lista de PF es única para cualquier situación relacionada con el CDI en concreto y se identifica por lo tanto con la fecha a partir de la cual el CDI puede empezar a desplegar efectos (desde la entrada en vigor o desde el primer día del año siguiente al de la entrada en vigor según los CDI) o bien, si el CDI identifica distintas fechas para impuestos retenidos en la fuente e impuestos periódicos, debemos distinguir si la medida defensiva antiparaíso se refiere a unos u otros tributos pudiendo ser distinta la fecha de salida para unos y otros. Este problema puede entenderse más fácilmente con un ejemplo.

Ejemplo 1

Hispaholding es una sociedad residente en España que cumple los requisitos del régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) y está participada, entre otros, por un socio persona física residente en Emiratos Árabes Unidos (EAU). El 5 de abril de 2007 Hispaholding reparte dividiendo a su socio residente en EAU. El ejercicio social (periodo impositivo) de Hispaholding coincide con el año natural. Por otro lado don Ernesto Hispano, residente fiscal

información como el recogido en la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. Sobre esta cuestión: Martos García (2017).

²⁰ Así los AIIT con Andorra (art. 12.4), Aruba (art. 15.4), Bahamas (art. 13.4) y las Antillas Neerlandesas (art. 14.4).

²¹ Así los CDI con Hong Kong (aunque se refiere al 1 de abril del año civil subsiguiente a aquel en el que el convenio entre en vigor), Omán y Singapur.

²² Así los CDI con Barbados, Chipre, Jamaica, Panamá, Trinidad y Tobago y Emiratos Árabes Unidos.

en España, obtiene durante el ejercicio 2007 rentas del trabajo en EAU que podrían beneficiarse, eventualmente, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 7 p) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF). Obviamente la cuestión gira en torno a si serán aplicables a estas operaciones las reglas especiales antiparaiso previstas en el ordenamiento tributario español y en concreto las reglas que niegan la aplicación de la exención para dividendos distribuidos por ETVE a residentes en paraísos fiscales y las que hacen lo propio respecto de la exención de rentas del trabajo de fuente extranjera obtenidas en paraísos fiscales por residentes en España. Para responder a esta cuestión debe tenerse en cuenta en primer lugar que el CDI entre España y EAU entró en vigor el 2 de abril de 2007. Por otro lado, y como antes señalamos, el artículo 27.2 del convenio establece que sus disposiciones surtirán efecto en relación con los impuestos de devengo periódico, respecto de los impuestos sobre la renta correspondientes al año fiscal que comience en la fecha de entrada en vigor del convenio o con posterioridad a la misma y en los restantes casos, en la fecha en la que el convenio entre en vigor. En todo caso resulta claro que al dividendo pagado a la persona física residente en EAU no podrá aplicársele la norma antiparaiso que impide la exención de los dividendos de salida abonados por ETVE a residentes en paraísos fiscales. En efecto el CDI entró en vigor el 2 de abril de 2007 y, salvo por lo que se refiere a impuestos de devengo periódico, sus disposiciones surten efecto en esa misma fecha. El problema de interpretación surge respecto de la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF a las rentas obtenidas en EAU entre el 2 de abril y el 31 de diciembre de 2007. Podría pensarse que la fecha de salida de la lista de PF es única respecto a un mismo convenio y la misma puede identificarse en este caso con su entrada en vigor. O podría tratar de trasladarse la diferente fecha de producción de efectos prevista en el CDI a las distintas reglas internas antiparaiso y entender que siendo de aplicación una regla referida a un impuesto de devengo periódico (IRPF español) la salida de la lista se producirá en este caso a partir de 2008, esto es, el año fiscal que comienza con posterioridad a la entrada en vigor del convenio.

Aunque ambas interpretaciones encajarían en la dicción literal de la norma, lo cierto es que resulta difícil pensar que el legislador español hubiera pretendido una solución que obligara a distinguir el tipo de normas antiparaiso para determinar la fecha de salida efectiva de la lista de PF de una jurisdicción. En primer lugar, por el hecho de que las reglas defensivas antiparaiso en el sistema español rara vez afectan a las retenciones que deban practicarse a contribuyentes no residentes en España²³. En segundo lugar, porque, en otros casos, re-

²³ De hecho, de las 31 medidas antiparaiso contenidas en la legislación española de impuestos directos solo cinco se refieren a impuestos retenidos en España respecto de rentas pagadas a contribuyentes no residentes: la inaplicación de la exención para dividendos distribuidos a no residentes y ganancias de capital realizadas por no residentes en el régimen especial de ETVE (art. 108.4 de la Ley del impuesto sobre sociedades -LIS-); la inaplicación de la exención en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) a los intereses pagados o ganancias de patrimonio obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por residentes en Estados miembro de la Unión Europea (art. 14.1 c) y 14.2 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes -TRLIRNR-); la inaplicación de la exención en el IRNR a las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para

sulta difícil determinar si la regla defensiva antiparaíso se refiere a retenciones que deban practicarse a contribuyentes no residentes o a impuestos periódicos²⁴. En resumidas cuentas, parece que la existencia de una fecha única de salida de la lista de PF parece la solución más razonable y también, desde luego, la más segura.

Más allá de los problemas interpretativos que plantean los cambios operados en el sistema español de PF en 2006, la reforma también afectó a los fundamentos sobre los que, al menos teóricamente, se basaba la inclusión de una jurisdicción o territorio en la lista de PF. Los nuevos conceptos de *países o territorios de nula tributación* y *países o territorios con los que existe efectivo intercambio de información* introducidos por la Ley 36/2006 parecen tener como objetivo ofrecer al legislador una variedad conceptual más flexible que el mero concepto de PF (y las normas defensivas que lo complementan); en ese sentido, esos nuevos conceptos permitirían al legislador diseñar regímenes defensivos especiales para países o territorios que, sin ser paraísos fiscales²⁵, carecieran de un sistema de «imposición directa ortodoxo» o que no intercambiaran información tributaria de forma efectiva con España²⁶. Más allá del uso más o menos extendido de los mismos por parte del legislador fiscal, la introducción de estos dos conceptos en la normativa española merece una valoración dispar. Por lo que se refiere al concepto de *países o territorios de nula tributación* lo cierto es que su introducción parece perfectamente alineada con el cambio operado en 2003 en la lista de PF y conforme al cual la firma de un CDI con cláusula de intercambio o de un AIIT provocaba la salida automática de la propia lista. En efecto, como tuvimos ocasión de indicar anteriormente, el cambio operado en 2003 parecía dejar claro que era la falta de intercambio de información por parte de una jurisdicción la que justificaba su inclusión (y en su caso) su exclusión de la lista negra. El nuevo concepto de *países o*

evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información (art. 14.1 i) y 14.2 TRLIRNR); la inaplicación de la exención para los dividendos distribuidos a matrices residentes en Estados miembros de la Unión Europea (art. 14.1 h) y 14.2 TRLIRNR); aplicación de una regla especial de retenciones para entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en paraísos fiscales (art. 39.2 b) 2.º TRLIRNR).

²⁴ Como, por ejemplo, la norma que impide a residentes de paraísos fiscales ejercitar la opción de tributar en calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 46.7 TRLIRNR).

²⁵ No obstante, y como ha indicado con acierto a mi juicio Calderón Carrero, nada parece interponerse en que una jurisdicción pueda ser calificada como paraíso fiscal y también como país o territorio de nula tributación o país o territorio con el que no existe efectivo intercambio de información (Calderón Carrero, 2008, p. 232).

²⁶ De hecho la propia exposición de motivos de la Ley 36/2006 hacía referencia explícita a este propósito al señalar:

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.

territorios de nula tributación viene a confirmar lo anterior pues el legislador prevé normas defensivas especiales para países o territorios que, siendo o no PF, no apliquen impuestos análogos a los que recaen sobre la renta en España. En definitiva, el nuevo concepto viene a confirmar que la existencia de baja o nula tributación en una jurisdicción no debe resultar determinante a efectos de su inclusión en la lista española de PF. Lamentablemente, no puede decirse lo mismo del concepto de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información*. En efecto sí, como acabamos de indicar, es precisamente la falta de intercambio efectivo de información la que parece justificar (al menos desde 2003) la inclusión en la lista de PF o bien a) un Estado o territorio que no intercambie información tributaria de forma efectiva debería ser calificado, a la vez, como «paraíso fiscal» y como «país o territorio con el que (no) existe efectivo intercambio de información» lo que parece carecer de todo sentido o, lo que sería aún peor, b) la lista española de PF no se basa en la falta de intercambio efectivo de información y, por lo tanto, carece de cualquier fundamento o este simplemente resulta desconocido. En ocasiones se ha tratado de ofrecer una explicación lógica a esta aparente contradicción. Conforme al mecanismo de salida de la lista de PF arbitrado en 2003, la simple firma de un AIIT provocaba la salida inmediata del estado o territorio correspondiente de la lista; ello suponía, siempre según los autores que defienden esta tesis, que la suscripción con España de un AIIT con un nivel insuficiente de intercambio de información provocaba el abandono de la lista y la inaplicabilidad de cualquier medida defensiva a las operaciones realizadas en o desde esos Estados o territorios. Esto sería lo que, a la postre, provocó el propio nacimiento del concepto de Estado o territorio que no intercambie información tributaria de forma efectiva, como mecanismo para que el legislador pudiera reaccionar frente a Estados o territorios que, habiendo suscrito un AIIT con España, no intercambiaran de forma efectiva toda la información necesaria como para que no fuera necesaria ninguna norma defensiva frente a la misma (Martos García, 2017). El autor que propone esta particular interpretación de la finalidad del concepto de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* tiene en mente, sin duda, los Acuerdos firmados entre España y el Reino Unido o los Países Bajos relativos a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro o al intercambio automático de información en relación con los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses obtenidos en territorios dependientes o asociados a los anteriores Estados miembros²⁷ fruto de la Directiva del ahorro²⁸. A mi juicio, esta interpretación no puede prosperar. Ello supondría, en primer

²⁷ El texto de estos acuerdos en relación con la Isla de Jersey, las Antillas Neerlandesas, Anguila, las Islas de Guernesey, la Isla de Man, las Islas Vírgenes, las Islas Turcas y Caicos, Aruba, Montserrat y las Islas Caimán puede encontrarse en <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Normativa_tributaria_y_aduanera/Impuestos/Impuesto_sobre_la_renta_de_no_residentes/Otras_normas_del_impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/Otros/Otros.shtml> (último acceso el 2 de abril de 2019).

²⁸ En efecto el artículo 17.2.ii de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (Directiva del Ahorro) condicionaba la aplicación de sus disposiciones a que se hubieran establecido todos los acuerdos u otros

lugar, que los territorios respecto de los cuales se firmaron tales acuerdos abandonaron la lista de PF desde el momento en que tales acuerdos entraran en vigor²⁹. Y ello resulta más que cuestionable si se tiene en cuenta que la mayor parte de dichos acuerdos solo comportaban, durante un prolongado periodo transitorio, el intercambio automático de información respecto a determinados rendimientos del capital mobiliario por parte de España y la práctica de una retención en la fuente por parte de los pagadores establecidos en dichos territorios³⁰. El resto de acuerdos³¹, si bien implican intercambio automático de información desde su entrada en vigor, se refieren solo a una estrecha categoría de rentas, particularmente los intereses. En efecto, al menos durante el periodo transitorio, es muy difícil calificar como *acuerdo de intercambio de información en materia tributaria* a un tratado que, al menos para unas de las partes (en concreto la que España califica como PF) no está obligada a proporcionar información alguna. Respecto de estos mismos acuerdos a la finalización del periodo transitorio o a aquellos otros que sí comportaban intercambio de información desde su entrada en vigor la cuestión puede resultar más controvertida. En todo caso, cuando en 2003 aparece en la normativa española la firma de un AIIT como mecanismo de salida de un Estado o territorio de la lista de PF parece lógico pensar que el «legislador» tenía en mente un acuerdo que obligara a ambos Estados contratantes a intercambiar información al menos respecto de todos los tipos de rentas eventualmente sujetos a un impuesto sobre la renta³²; de otro modo la firma de un acuerdo con ámbito objetivo limitado no serviría al propósito de que pudieran salir de la lista solo aquellos Estados o territorios en los que se hubiera eliminado de forma satisfactoria la opacidad que, a la postre, justificó la inclusión de los mismos en la lista de PF. Por otro lado, la propia reforma del mecanismo de salida de la lista de PF operada por la Ley 36/2006 y que exigía a efectos de que se produjera tal salida que el AIIT en cuestión mencionara la salida de forma expresa ya servía al propósito de impedir que acuerdos como los firmados en 2005 tuvieran como efecto la salida de los firmantes de la lista. En definitiva, no era necesario crear una nueva categoría de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* pues los territorios que firmaron un acuerdo limitado de intercambio automático de información con España

arreglos que estipulen que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes (Islas del Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe) aplicarán a partir de esa misma fecha un intercambio automático de información del modo previsto en el capítulo II de la presente directiva (o que aplicarán, durante el periodo transitorio definido en el art. 10, una retención a cuenta con arreglo a las mismas condiciones recogidas en los arts. 11 y 12).

²⁹ En este sentido conviene tener en cuenta que todos esos territorios figuran en la lista de PF original de 1991.

³⁰ Así los acuerdos con Jersey, Antillas Neerlandesas, Guernesey, Isla de Man, Islas Vírgenes e Islas Turcas y Caicos.

³¹ Los acuerdos con Anguila, Aruba, Monserrat e Islas Caimán.

³² No creemos que necesariamente un AIIT a efectos de provocar la salida de un Estado o territorio de la lista de PF tuviera que seguir el Modelo de la OCDE de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria (2002).

antes de la entrada en vigor de la Ley 36/2006 no abandonaron por ello la lista y los que pudieran hacerlo después tampoco la abandonarían si el propio AIIT no preveía tal efecto³³.

A mi juicio, la única manera de explicar la nueva categoría de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* y mantener las razones que teóricamente justificaban la inclusión de un Estado o territorio en la lista de PF consiste en entender esa categoría a la vista del último párrafo del punto 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006 conforme al cual: «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». En efecto, este último párrafo permite solventar el problema de una jurisdicción que, no siendo PF por no figurar en la lista original o habiendo abandonado la misma tras la firma de un CDI con cláusula de intercambio o de un AIIT, incumple o cumple de forma no satisfactoria sus deberes de intercambio de información habilitando al otro Estado (en este caso España) a crear una categoría intermedia, la de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información*, que habilite la aplicación de determinadas medidas defensivas previstas en el ordenamiento. Por eso el concepto de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* no puede entenderse cabalmente más que a la vista de lo dispuesto en el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, de desarrollo de la Ley 36/2006³⁴, cuya disposición adicional segunda establece los criterios conforme a los cuales un Estado o territorio que, desde un punto de vista teórico intercambie de forma efectiva información tributaria, pueda, sin embargo, abandonar dicha categoría habilitando la aplicación de las normas defensivas correspondientes. Más allá de las causas para este abandono³⁵ y del procedimiento previsto al efecto³⁶, lo cierto es que este concepto de *país o territorio con el que (no) existe efectivo intercambio de información* sí resulta coherente con el fundamento teórico para la inclusión de países o territorios en la lista de PF; en efecto, la firma de un CDI con cláusula de intercambio o de un AIIT en las condiciones previstas por la Ley 36/2006 se entiende que elimina la opacidad informativa que, en principio, caracteriza a los PF. Sin embargo, el cumplimiento defectuoso de sus deberes por parte del otro Estado contratante puede conducir a la calificación de tal Estado o territorio como *país o territorio con el que (no) existe efectivo intercambio de información* y habilitar la aplicación de un régimen defensivo especial y menos severo que el previsto para los paraísos fiscales.

³³ Algo que obviamente nunca aceptaría España en acuerdos con intercambio de información limitado.

³⁴ Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

³⁵ Que la disposición adicional segunda del RD 1804/2008 identifica básicamente con retrasos injustificados en el intercambio, negativas injustificadas al mismo o el intercambio de información irrelevante o incompleta.

³⁶ El abandono de la categoría de *países o territorios con los que (no) existe efectivo intercambio de información* requiere en todo caso, conforme al RD 1804/2008, una determinación en tal sentido por parte del director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2.3. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre: un fundamento legal explícito para la inclusión de Estados o territorios en la lista de PF y la eliminación de los mecanismos de actualización automática

La disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (Ley 26/2014, en adelante), introdujo novedades muy relevantes en el texto de la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006. Por su importancia conviene reproducir el texto literalmente, resaltando además las novedades que la nueva regulación supuso respecto de su inmediata antecesora³⁷:

1. Tendrán **Tienen** la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente. ~~Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.~~

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.

2. 3. 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.

³⁷ Las partes eliminadas por la nueva regulación aparecen tachadas. Las partes añadidas por la nueva regulación aparecen en **negrita**.

A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.

4. 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; o b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria ~~siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.~~; 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.

5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

6. 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.**

La nueva regulación contenida en la Ley 36/2006 desde las reformas operadas en 2014 y la interpretación que de la misma ha realizado la Administración tributaria han acentuado los problemas de seguridad jurídica que ya planteaba la regulación anterior. A continuación, nos referimos a los problemas más sobresalientes de la nueva regulación.

La Ley 26/2014 ha eliminado los mecanismos automáticos de salida de la lista de PF que existían desde 2003 y que, como indicamos anteriormente, habían sido reformados en 2006. Esta eliminación plantea un problema interpretativo que ha llamado la atención de la doctrina en los últimos años. En efecto, la desaparición de esos mecanismos plantea la

cuestión de si aquellos Estados o territorios que abandonaron la lista desde 2003, por haber firmado un CDI o un AIIT con España –cumpliendo en su momento los requisitos normativos correspondientes– habrían vuelto a entrar o no en la lista a partir del 1 de enero de 2015³⁸. Sobre este particular, la Dirección General de Tributos (DGT) dictó un Informe con fecha de 23 de diciembre de 2014³⁹ indicando que tal reintegración a la lista de PF no se produciría a la entrada en vigor de los cambios operados por la Ley 26/2014. A este respecto el Informe de la DGT se limita a señalar que la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 se mantenía vigente incluso tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014 estableciendo que:

En tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

A ello debe añadirse, prosigue el informe, que a partir del Real Decreto 116/2003 los Estados o territorios que firmaran un CDI o AIIT con España saldrían de forma automática de la lista de PF. Por ello, concluye el informe, a la entrada en vigor de la Ley 26/2014 la lista de paraísos fiscales es la original de 1991 con todas las salidas automáticas producidas entre 2003 y 2015 y, por consiguiente, los Estados y territorios que salieron de la lista por ese procedimiento no se puede entender que vuelvan a integrarse en la misma como consecuencia de la eliminación de los mecanismos de salida automática. A mi juicio la argumentación de la DGT presenta algunos fallos. A mi modo de ver, y creo que en esto no discrepo del parecer administrativo, el punto crucial para resolver este problema es determinar cuál es la lista de paraísos fiscales vigente en el momento de la entrada en vigor de la Ley 26/2014. Como hemos visto, la Administración entiende que es la lista original corregida por todas las salidas que se hubieran producido al amparo del artículo 2 del RD 1080/1991 (salidas automáticas). Y es aquí donde, a mi juicio, subyace el error jurídico del que adolece el informe de la DGT. En primer lugar, conviene tener en cuenta que, aunque no haya existido una derogación formal del artículo 2 del RD 1080/1991, la Ley 26/2014 ha eliminado el mecanismo de salida automática vigente hasta ese momento (Vega Borrego, 2015, pp. 67-68). Por otro lado, conviene tener en cuenta que al momento de entrar en vigor los cambios incorporados a la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006 como consecuencia de la reforma operada por la Ley 26/2014 seguía vigente la disposición transitoria segunda de la propia Ley 36/2006 conforme a la cual: «En tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la

³⁸ Fecha de entrada en vigor de la disposición final segunda de la Ley 26/2014.

³⁹ El informe puede encontrarse en <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Lista_paraisos_fiscales_DGT.pdf> (último acceso el 1 de abril de 2019).

consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio [...]» (Siota Álvarez, 2015, p. 177). Parece pues que el criterio de la Administración es erróneo y que, en términos legales, no cabría sino afirmar que todos los Estados que, desde 2003, abandonaron la lista de paraísos fiscales habrían vuelto a la misma en virtud de la eliminación en 2014 de los mecanismos de salida automática⁴⁰. En ocasiones se ha indicado que seguramente este efecto no era querido por las reformas operadas en 2015 (Área de Derecho Financiero y Tributario de Cuatrecasas, 2018, p. 14); siendo ello seguramente cierto, la verdad es que la dicción literal de las normas aplicables deja abiertas pocas posibilidades a una interpretación teleológica en este caso. Obviamente cuando los AIIT o CDI en cuestión hubieran prescrito la salida del Estado o territorio de la lista de PF la disposición del derecho interno debe reputarse intrascendente y tal salida se habría producido a todos los efectos⁴¹.

Otra duda adicional se plantea respecto de aquellos Estados o territorios que hubieran suscrito un AIIT o CDI con España después de 1 de enero de 2015, esto es, una vez hubiera entrado en vigor la eliminación del mecanismo de salida automática de la lista de PF. En principio la cuestión debería resultar clara pues la supresión del mecanismo automático de salida ya habría entrado en vigor en el momento de hacerlo el nuevo AIIT o CDI suscrito por España. Sin embargo, una vez más, la Administración ha generado una notable inseguridad desde la emisión del Informe de la DGT de 3 de noviembre de 2015⁴² al indicar, en relación con la entrada en vigor del CDI entre España y el Sultanato de Omán, que se produjo el 3 de noviembre de 2015, que tal entrada en vigor habría tenido como efecto el abandono por parte de este Estado de la lista española de PF. De nuevo, el argumento vuelve a ser la plena vigencia de la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 y, por lo tanto, de nuevo pueden formularse las mismas críticas que ya hicimos al Informe de la DGT de 23 de diciembre de 2014. No obstante, este nuevo informe merece algunas críticas adicionales. En primer lugar, el nuevo informe ha congelado *de facto* el régimen de salida de la lista de PF de modo que resulta indiferente que el legislador elimine tal mecanismo. Resulta inaudita una interpretación en virtud de la cual el legislador futuro queda vinculado a una decisión tomada anteriormente por el propio legislador⁴³. Por otro lado, el nuevo in-

⁴⁰ Lógicamente esta reentrada afectaría exclusivamente a los hechos imposables realizados a partir del 1 de enero de 2015 pues la Ley 27/2014 no tiene efectos retroactivos.

⁴¹ Sin embargo, esto solo ocurre en los AIIT suscritos con Andorra, Aruba, Bahamas (art. 13.4), Antillas Neerlandesas y San Marino y en el CDI suscrito con Luxemburgo y, con ciertas dudas, el suscrito con Jamaica. Respecto de este último CDI véase la nota 15.

⁴² El informe puede encontrarse en <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Informe_DGT_%20Sultanato_de_Oman.pdf> (última visita el 4 de abril de 2019).

⁴³ En todo caso en puridad, y siguiendo el extraño razonamiento del informe, solo la derogación expresa de la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006 podría habilitar al legislador para dejar sin efecto el mecanismo automático de salida de la lista de PF.

forme contradice de forma expresa lo que solo un año antes había sostenido la DGT en el Informe de 23 de diciembre de 2014 (Martos García, 2017); en efecto, en aquel informe, referido en principio solo a los Estados o territorios que habían abandonado la lista antes de la entrada en vigor de la Ley 26/2014, la DGT llegó a afirmar: «En consecuencia, a partir de la entrada en vigor de esta modificación [se refiere a la supresión del mecanismo automático] 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 [se refiere a los nuevos criterios establecidos por la Ley 26/2014 para caracterizar a una jurisdicción como paraíso fiscal]». Como se ha señalado en la doctrina en algunas ocasiones, este error difícilmente va a revisarse en los tribunales si se tiene en cuenta que los informes resultan vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos y que resulta inverosímil que los mismos sean impugnados por los contribuyentes (Martos García, 2017). En todo caso conviene tener en cuenta que, en la actualidad, España negocia un buen número de AIIT y CDI⁴⁴ y, por lo tanto, en el futuro volverá surgir la cuestión.

La segunda gran novedad incorporada por la Ley 26/2014 estriba en la descripción de los criterios abstractos conforme a los cuales puede determinarse qué Estados o territorios pueden calificarse como paraísos fiscales. En efecto, la nueva disposición adicional segunda, párrafo 3, de la Ley 36/2006 establece que la lista de PF podrá actualizarse teniendo en cuenta: a) la existencia con el Estado o territorio en cuestión de un CDI con cláusula de intercambio, un AIIT o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010 (CAAMMF, en adelante); b) La inexistencia con ese Estado o territorio de un efectivo intercambio de información de acuerdo con la propia norma; c) Los resultados de las evaluaciones *inter pares* realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global, en adelante). Esta nueva regulación se complementa por una habilitación al Gobierno para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales⁴⁵, se entiende que conforme a los criterios legales antes indicados. Esta nueva regulación plantea problemas notables en dos niveles: determinar el carácter y peso relativo de cada uno de los criterios enumerados; y aclarar las consecuencias jurídicas de la falta de actualización de la lista de PF por parte del Gobierno.

Aunque pudiera parecer que la enumeración de los criterios conforme a los cuales una jurisdicción puede ser calificada como PF proporciona cierta seguridad jurídica –hasta ese momento las razones para la inclusión en la lista eran meras elucubraciones– lo cierto es que el diseño legal de dichos criterios plantea dudas notables. Algunos autores han sostenido que basta con la verificación de alguno de los criterios abstractos previstos para

⁴⁴ Véase nota 9 *in fine*. Sin embargo, siendo la mayor parte de los acuerdos negociados AIIT y habiendo sido la costumbre en España que el propio acuerdo prevea como uno de sus efectos la salida de la lista de PF, esta inseguridad puede quedar reducida exclusivamente a los CDI que se negocien en el futuro.

⁴⁵ Contenida en el párrafo 6 de la nueva disposición adicional segunda de la Ley 36/2006.

que la calificación de una jurisdicción como PF sea ajustada a la ley al indicar que «[...] no tienen que darse simultáneamente varios criterios, sino que basta con que acontezca uno de ellos para que la calificación sea ajustada a la ley» (Martos García, 2017). No podemos compartir esta interpretación por diversos motivos: a) No resulta fácil de determinar si esta afirmación se refiere a la calificación de un territorio o Estado como PF o a su exclusión de la lista. En efecto, sería posible que una jurisdicción pudiese ser calificada como PF de acuerdo con alguno de los criterios (por ejemplo, el referido a que le fuese de aplicación un CDI/AIIT/ CAAMMF) y no pudiera serlo de acuerdo con otro de esos criterios (por ejemplo, el contar con una evaluación positiva del Foro Global). En este caso se plantea la duda sobre qué significa verificar alguno de los criterios abstractos previsto en la ley⁴⁶. b) Por otro lado, si bien algunos criterios se formulan en términos de cumplimiento del requisito o no (por ejemplo, que sea de aplicación un CDI/AIIT/CAAMMF o la inexistencia de efectivo intercambio de información tributaria) otros (las evaluaciones *inter pares* del Foro Global) requieren una evaluación gradual pues no se plantean en términos sencillos de cumplimiento o incumplimiento⁴⁷. Esto puede plantear problemas a la hora de actualizar la lista en el futuro y desdice el análisis en el sentido de que la verificación de un solo criterio puede conducir a la inclusión o la exclusión de la lista de PF. A este respecto conviene mencionar algunos ejemplos:

Ejemplo 2

Trinidad y Tobago firmó un CDI con España con cláusula de intercambio de información que entró en vigor el 28 de diciembre de 2009. Ello provocaría, en principio, la exclusión de la lista española de PF en una futura revisión si se tiene en cuenta que dicho CDI no solo permite verificar el requisito de exclusión previsto en la disposición adicional segunda.2 a) de la Ley 36/2006, sino que, además, supone que dicha jurisdicción intercambia información de forma efectiva con España, de acuerdo con la disposición adicional segunda.4 de la Ley 36/2006, lo que implica cumplir otro criterio de exclusión de la lista de PF. No obstante,

⁴⁶ En efecto, como han indicado algunos autores con acierto existen criterios de inclusión y criterios de exclusión de la lista de PF, lo que complica seriamente la aplicación práctica de dichos criterios a una jurisdicción concreta: Sánchez Huete (2015); Siota Álvarez (2015, p. 177).

⁴⁷ En efecto, en la fase II del proceso de evaluación por pares del Foro Global cada jurisdicción recibe una calificación global de «cumplidor» (*complaint*), «mayormente cumplidor» (*largely complaint*), «parcialmente cumplidor» (*partially complaint*) e «incumplidor» (*non-complaint*). La aplicación del criterio puede complicarse aún más si se tienen en cuenta las evaluaciones de la fase I del proceso en el que se analizan diez elementos esenciales del marco regulatorio nacional otorgando a cada uno de ellos una calificación de «El elemento existe» (*The element is in place*), «El elemento existe pero algunos aspectos de su implementación requieren mejora» (*The element is in place, but certain aspects of the legal implementation of the element need improvement*) o «El elemento no existe» (*The element is not in place*).

debe tenerse en cuenta que esta jurisdicción ha obtenido una calificación de «incumplidor» (*non-complaint*) en el proceso de evaluación por pares del Foro Global⁴⁸. Esta situación es relativamente peculiar pues, al menos a las alturas de marzo de 2019, solo Trinidad y Tobago cuenta con la calificación de «incumplidor». Otras jurisdicciones que contaron en su momento con esta calificación (Panamá, Estados Federados de Micronesia, Guatemala e Islas Marshall) solicitaron la revisión de su calificación a través del procedimiento rápido y, a día de hoy, ostentan una calificación de «mayormente cumplidor provisional» (*provisionally largely complaint*)⁴⁹. De entre estos países puede plantear problemas la calificación de Panamá, teniendo en cuenta que firmó un CDI con cláusula de intercambio de información con España que entró en vigor el 25 de julio de 2011 y que es parte del CAAMMF. Problemas semejantes pueden plantear todos aquellos Estados o territorios que, habiendo firmado un CDI (Kazajistán o Turquía) o un AIIIT con España (Curazao y San Martín)⁵⁰ o siendo parte del CAAMMF (Anguila, Curazao, Ghana, Kazajistán, San Martín, Turquía), hayan recibido una calificación definitiva o provisional de «parcialmente cumplidor» (*partially complaint*).

En todos los casos expuestos anteriormente la anómala configuración de los requisitos abstractos para calificar a un Estado o territorio como PF pueden plantear problemas en futuras revisiones de la lista de PF. En efecto, dichos Estados cumplirían uno o varios de los requisitos para ser calificados como PF y otros para no serlo, de modo que la revisión que en el futuro pudiera realizar el Gobierno de la lista de PF sería difícilmente rebatible, al menos aplicando los criterios previstos en la disposición adicional segunda.2 de la Ley 36/2006 (Siota Álvarez, 2015, pp. 177-178). Esto no quiere decir, como luego tendremos ocasión de comprobar, que la libertad del ejecutivo en la futura revisión de la lista de PF sea omnímoda. En efecto, si un Estado o territorio cumple todos los requisitos para ser calificado como PF o no cumple ninguno, su exclusión o inclusión en la futura revisión de la lista no será conforme a la Ley 36/2006. De algunas de estas jurisdicciones y de su potencial mantenimiento o exclusión de la lista en el futuro nos ocuparemos más adelante.

Más allá de la dificultad para aplicar y controlar la aplicación en el futuro de los criterios abstractos a los que se condiciona la calificación de un Estado o territorio como PF surge un problema adicional. La literalidad de la disposición adicional segunda de la Ley 36/2006 tras su reforma en 2014 parece presentar la actualización de la lista de PF como una potestad de ejercicio discrecional para el Gobierno; en este sentido el número 2 de la disposición se refiere a que la lista de PF *se podrá actualizar* mientras que el número sexto de la misma se limita a habilitar al Gobierno para realizar dicha actualización. En efecto, al

⁴⁸ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 9 de abril de 2019). De hecho, Trinidad y Tobago solicitó, una vez completada la primera fase de *peer reviews*, el acceso al procedimiento rápido (*Fast Track Review Procedure*), pero le fue denegado dado el escaso progreso realizado en el cumplimiento de los estándares sobre los que se basa la evaluación.

⁴⁹ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 9 de abril de 2019).

⁵⁰ Como integrantes de las extintas Antillas Neerlandesas.

hilo de estos preceptos resulta difícil defender la existencia de un deber legal del ejecutivo de actualizar la lista de PF (Martos García, 2007, p. 15) y, de esa manera, parece que el hecho de que más de cuatro años después de entrar en vigor la reforma la lista no se haya actualizado no puede desplegar consecuencia alguna al menos desde el punto de vista de la estricta legalidad. No obstante, la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, puede haber cambiado esta situación normativa al establecer:

1. El Gobierno deberá actualizar la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal de conformidad con lo señalado en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Dicha actualización se realizará una vez que se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas que se están preparando por la OCDE y la Unión Europea para que puedan ser tenidos en cuenta los resultados obtenidos.

Es obvio que la norma que se acaba de reproducir sí establece un deber legal al ejecutivo de revisar la lista de PF. En este caso, el problema surge al determinar si se ha verificado o no la condición a la que la citada disposición adicional somete el deber del Gobierno de revisar la lista. De esta cuestión nos ocuparemos más adelante.

3. Ni son todos los que están ni están todos los que son: las consecuencias jurídicas de la falta de revisión de la lista española de PF

Más allá de la inseguridad jurídica que rodea a la lista española de PF –particularmente desde la eliminación de los mecanismos automáticos de salida– el mayor problema jurídico que la misma plantea deriva, precisamente, de su falta de actualización en los últimos treinta años. En efecto, algunas jurisdicciones o territorios que siguen figurando en la lista española de PF deberían haber sido excluidas, al menos de acuerdo con los criterios recogidos en la disposición adicional segunda.² de la Ley 36/2006 tras su reforma en 2014. Por otro lado, existen jurisdicciones y territorios que, sin figurar ni haber figurado nunca en la lista, cumplen con claridad todos los requisitos recogidos en la normativa española para hacerlo. La demostración de la afirmación anterior requeriría, por un lado, un análisis exhaustivo de la lista de PF y, por otro, un estudio detenido de todas las jurisdicciones y territorios que no figuran en la misma. Obviamente, en un trabajo de estas características ese análisis detallado no es posible de modo que nos limitaremos, a continuación, a referir algunos ejemplos que puedan servir para ilustrar posteriormente las consecuencias jurídicas que, a nuestro entender, se derivan de esta absoluta falta de actualización de la lista española de PF.

Ejemplo 3

Nos referimos a continuación a algunas jurisdicciones o territorios que, sin ninguna duda, deberían ser excluidos o incluidos en la lista⁵¹. Respecto a los primeros podría mencionarse el caso del Principado de Liechtenstein que, sin haber suscrito con España un CDI o AIT, firmó el 21 de noviembre de 2013 el CAAMMF depositando el instrumento de ratificación correspondiente el 22 de agosto de 2016⁵². Por otro lado, Liechtenstein obtuvo una calificación de «mayormente cumplidor» (*largely compliant*) en la segunda fase del proceso de evaluación por pares del Foro Global⁵³. En circunstancias semejantes se encuentran otras muchas jurisdicciones que aún figuran en la lista, entre las que destaca especialmente el caso de Mónaco que firmó el CAAMMF el 13 de octubre de 2014 depositando el instrumento de ratificación correspondiente el 14 de diciembre de 2016⁵⁴ obteniendo además una calificación de «cumplidor» (*compliant*) en la segunda fase del proceso de evaluación por pares del Foro Global⁵⁵. Respecto de los Estados o territorios que nunca han figurado en lista española de PF y que, sin embargo, deberían incorporarse a la misma, de acuerdo con los criterios previstos en la Ley 36/2006, pueden mencionarse, entre otros, Guam, la Samoa Americana o Namibia que sin haber suscrito CDI⁵⁶ o AIT con España ni firmado el CAAMMF ni siquiera han sido formalmente evaluados por el Foro Global.

Esta falta de actualización de la lista española de PF supone sin duda una anomalía pues los sistemas de listas negras requieren una actualización constante. Sin embargo, más allá del reproche (técnico y político) que merecen los sucesivos Gobiernos que, desde 1991, han preferido obviar la necesaria actualización de la lista de PF, creemos que dicha omisión también puede generar situaciones susceptibles de protección ante los tribunales mediante acciones promovidas por los contribuyentes e, incluso, por la propia Administración tributaria. A este respecto conviene distinguir la posible ilegalidad de la lista de PF vigente y la eventual vulneración de la Constitución o del Derecho Europeo (Derecho de la Unión Europea o Derecho del Espacio Económico Europeo).

⁵¹ En efecto, y como ya indicamos anteriormente, los criterios abstractos incluidos en 2014 a efectos de calificar un territorio como PF plantean notables dudas por culpa de a su muy deficiente formulación. No obstante, si un territorio o jurisdicción no cumple ninguno de los requisitos para ser considerado PF o los cumple todos, es evidente que debería ser excluido o incluido, según el caso, en la lista.

⁵² Con entrada en vigor el 1 de diciembre de 2016. Véase <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf> (última visita el 22 de noviembre de 2018).

⁵³ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 26 de abril de 2019). Más detalles sobre esta calificación en relación con Liechtenstein: OECD (2019).

⁵⁴ Con entrada en vigor el 1 de abril de 2017. Véase <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf> (última visita el 22 de noviembre de 2018).

⁵⁵ <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>> (última visita el 26 de abril de 2019). Más detalles sobre esta calificación en relación con Mónaco: OECD (2018).

⁵⁶ Aunque formalmente se han iniciado negociaciones de un CDI con Namibia, ni siquiera existe todavía un texto abierto a la firma.

3.1. La falta de actualización de la lista de PF: el incumplimiento de un deber de actualización que conduce a situaciones ilegales

Como ya se indicó, la disposición adicional quincuagésima de la Ley de contratos del sector público estableció por primera vez en nuestro ordenamiento un deber para el Gobierno de revisar la lista de PF. Desde un punto de vista práctico, esta obligación podría no desplegar efecto alguno, como muchos de los deberes impuestos al Ejecutivo en la legislación ordinaria; en efecto no existe ni ha existido nunca en nuestro sistema un control jurisdiccional serio de las omisiones del legislador o, en este caso, del Ejecutivo. Seguramente el motivo es que una vez declarado el incumplimiento por los tribunales –en este caso por la jurisdicción ordinaria– es difícil determinar la consecuencia jurídica, pues parece bastante obvio que dichos tribunales no pueden solventar la omisión de forma directa.

No obstante, el peculiar deber al que hacemos referencia en este momento tiene algunas especificidades a las que conviene hacer referencia de forma detallada: a) El deber a cargo del Gobierno se hace depender del cumplimiento de determinados requisitos; en particular, como indica la mencionada disposición adicional, la publicación de las listas de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE y la Unión Europea. Esta condición se ha cumplido ya al menos por lo que se refiere a los trabajos de la Unión Europea. En efecto, el 5 de diciembre de 2017 se publicó el Acuerdo de ECOFIN que contiene la lista europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal (Calderón Carrero, 2017). No es fácil, por otro lado, saber a qué se refiere la citada disposición adicional con la publicación de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE. Algunos autores han identificado los encargos realizados por el G20 para identificar jurisdicciones no cooperativas mediante criterios objetivos de transparencia (G20, 2016) y su correspondiente materialización en 2017 en la aprobación de unos criterios generales al efecto como una «lista negra encubierta» (Akhtar y Grondona, 2019, p. 5).

Parece, en todo caso, que las condiciones a las que la disposición adicional condicionó el deber del Gobierno de actualizar la lista se han cumplido; b) Por otro lado, no nos encontramos en este caso ante una omisión por parte del Gobierno de la que no pueda derivarse consecuencia alguna. En efecto, si el Gobierno no actualiza la lista de PF, podría entenderse que la permanencia en la misma de los Estados o territorios que, de acuerdo con los criterios previstos en la ley, no puedan ser considerados como tales⁵⁷ resultaría ilegal pudiendo este extremo ser controlado por cualquier tribunal de justicia al hilo de la aplicación de una norma del régimen especial de PF a alguna operación concreta.

⁵⁷ Véanse referencias en el ejemplo 3.

3.2. Los tratos discriminatorios no justificados o no proporcionales en la lista de PF: la posible inconstitucionalidad o vulneración del Derecho de la Unión Europea o del Derecho del Espacio Económico Europeo

La lista española de PF y las medidas defensivas que integran el RFEPF encarnan sin duda alguna un régimen fiscal antiabuso. Todas estas medidas suponen un trato desventajoso para las transacciones realizadas en PF por obligados residentes en España o para transacciones realizadas en España por contribuyentes residentes en PF. Consecuentemente este régimen supone un tratamiento dispar para operaciones domésticas y transnacionales o para operaciones transnacionales en países diversos (paraísos fiscales y jurisdicciones ordinarias). En definitiva, el RFEPF puede generar discriminaciones que, en principio, pueden resultar prohibidas tanto por la Constitución española como por el derecho europeo. Sin embargo, es obvio también que cualquier trato dispar entre operaciones domésticas y transnacionales, entre contribuyentes residentes y no residentes o entre diversos contribuyentes no residentes no implica de forma automática una discriminación prohibida por el artículo 14 de la Constitución española o por las disposiciones de los Tratados de la Unión Europea (TUE) o del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (AEEE). En efecto y, en resumidas cuentas, estas disposiciones solo prohíben los tratos desiguales de situaciones comparables (homogéneas) que, o bien no resulten justificadas, o bien, estando justificadas, no sean proporcionadas. Aunque esta es la formulación canónica del principio de prohibición de la discriminación en cualquier ordenamiento conviene, de un lado, analizar en detalle cada uno de los elementos del juicio de no discriminación (trato desigual-situaciones comparables-justificación de la desigualdad-proporcionalidad de la medida desigual) y, de otro, indicar las particularidades de cada uno de los ordenamientos conforme a los cuales puede juzgarse la eventual vulneración del principio de no discriminación por parte de la lista española de PF. De ello nos ocupamos a continuación.

3.2.1. La lista española de PF y la prohibición de discriminación en la Constitución española

Como ya indicamos anteriormente, las reglas que integran el régimen fiscal especial de las operaciones realizadas en o desde PF suponen, en todo caso, un trato desigual de operaciones domésticas y transnacionales o de operaciones transnacionales realizadas en países diversos (PF y jurisdicciones ordinarias). A efectos de aclarar esta afirmación conviene traer a colación algunos ejemplos concretos.

Ejemplo 4

Debe hacerse referencia a tres tipos básicos de tratos desiguales a los efectos que aquí interesan: a) Una entidad residente en un paraíso fiscal es propietaria de varios inmuebles situa-

dos en España. De acuerdo con los artículos 40 y siguientes del TRLIRNR dicha titularidad estará sujeta al *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes*. Más allá de las peculiaridades de dicho gravamen, es evidente que el mismo nunca será exigible a una sociedad residente en España. Nos encontramos en este caso ante un trato desigual de contribuyentes residentes y no residentes (comparabilidad vertical de entrada)⁵⁸. b) Una sociedad residente en España realiza una operación con otra entidad no vinculada y residente en un PF. De acuerdo con el artículo 19.2 de la LIS dicha operación se valorará en todo caso por su valor de mercado. Por el contrario, esa operación nunca se hubiera valorado por su valor de mercado si la contraparte fuese residente en España salvo, claro está, que la misma estuviera vinculada a la primera entidad. Nos encontramos en este caso ante un trato desigual de operaciones realizadas por un residente en España dentro y fuera del territorio (comparabilidad vertical de salida)⁵⁹. c) Una persona física de nacionalidad española y residente en España traslada su residencia a un paraíso fiscal. De acuerdo con el artículo 8.2 de la LIRPF esa persona no perderá la condición de contribuyente en el IRPF en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes. En este caso –y a diferencia de los supuestos analizados anteriormente– no existe un trato desigual de residentes y no residentes o de operaciones domésticas y transnacionales, sencillamente porque no resulta concebible un «cambio de residencia doméstico»; no existe en definitiva una operación interna comparable. Sin embargo, el tratamiento fiscal de dicho cambio de residencia a un paraíso fiscal sí puede compararse con un cambio de residencia a otro Estado o territorio que no tenga tal calificación. Es obvio que, en ese caso, la persona física dejaría de tributar como contribuyente del IRPF español. Nos podríamos encontrar en estos casos ante un trato desigual de operaciones realizadas por residentes (o antiguos residentes) en España en diversas jurisdicciones, unas calificadas como paraísos fiscales y otras no (comparabilidad horizontal)⁶⁰.

Respecto de los tratos desiguales descritos en el ejemplo anterior y otros semejantes contenidos en las reglas defensivas que integran el RFEPF procede analizar si los mismos pudieran constituir una vulneración del principio constitucional de igualdad; a esos efectos debemos referirnos, de forma detallada, a cada uno de los elementos del juicio de no discriminación:

- a) Un trato desigual de situaciones comparables. Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional (TC, en adelante) que solo los tratamientos desiguales de situaciones comparables –homogéneas en terminología propia del TC– pueden generar discriminaciones constitucionalmente prohibidas. En palabras del propio TC:

⁵⁸ Esta es, a mi juicio, la mejor traducción de la expresión inglesa *inbound vertical comparability* de uso común en la doctrina europea.

⁵⁹ Esta es, a mi juicio, la mejor traducción de la expresión inglesa *outbound vertical comparability* de uso común en la doctrina europea.

⁶⁰ Esta es, a mi juicio, la mejor traducción de la expresión inglesa *horizontal comparability* de uso común en la doctrina europea: Cordewener (2007, pp. 210 y ss.).

«[...] (la) igualdad "en la Ley" [...] impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento **a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales**»⁶¹ y «[...] situado el presente proceso constitucional en el ámbito de la igualdad tributaria, **debemos constatar, en primer lugar, que el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo**, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14, en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución»⁶². Aunque esta exigencia de comparabilidad (homogeneidad) aparece de forma reiterada en la jurisprudencia constitucional sobre el principio de igualdad (tributaria)⁶³, lo cierto es que resulta difícil encontrar en dicha jurisprudencia una construcción abstracta en torno a cuándo dos contribuyentes o transacciones se encuentran en una situación comparable; es más, como ha indicado con acierto el profesor Rodríguez Bereijo, aquí suele radicar el problema de aplicación del juicio de igualdad dada la discrecionalidad de la que dispone el TC al determinar los criterios sobre los que debe construirse el juicio de comparabilidad (Rodríguez Bereijo, 2010, p. 276). En todo caso, sí que conviene indicar que el TC se pronunció en la Sentencia 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), sobre la denominada «comparabilidad vertical de entrada» al indicar con rotundidad que «la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar». En definitiva, el TC ha concluido que los residentes y los no residentes no constituyen grupos homogéneos –no son comparables– y, por tanto, las diferencias de trato entre ellos no pueden implicar discriminaciones prohibidas. Lo cierto es que esta afirmación del TC se encuentra totalmente en línea con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) en el sentido de que «[...] en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general»⁶⁴. Aunque los fundamentos utilizados por el TC y el TJUE difieren notablemente a la hora de justificar tal falta de comparabilidad (homogeneidad)⁶⁵, lo cierto es que en una futura cuestión de inconstitucionalidad sobre la compatibilidad con el principio de igualdad de alguna de las normas antiabuso contenidas en el IRNR –que contienen tratos

⁶¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4 (NFJ018644). La negrita es nuestra.

⁶² Sentencia del Tribunal Constitucional 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 5 (NFJ018644). La negrita es nuestra.

⁶³ En este sentido puede consultarse el excelente compendio de jurisprudencia constitucional sobre el requisito de comparabilidad que realiza el profesor Rodríguez Bereijo (2010).

⁶⁴ Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995 (asunto C-279/93, *Schumacker* –NFJ005254–), par. 31.

⁶⁵ El TC se refiere, de forma errónea a mi juicio, al posible uso del tributo como instrumento de política extrafiscal a la hora de justificar el trato diverso entre residentes y no residentes. Mucho más sofisticados son los argumentos que aporta el TJUE al referirse esencialmente a las diferencias estructurales en el gravamen de residentes y no residentes. Sobre esta última cuestión: STJUE *Schumacker*, paras. 31-34.

desiguales para contribuyentes residentes en PF- resultaría más que probable que el TC ni siquiera llegara a analizar la justificación o la proporcionalidad de la medida concreta sobre la base de que los contribuyentes a los que se depara un trato pretendidamente discriminatorio no son ni siquiera comparables⁶⁶. No obstante, existen también buenas razones para cuestionar este planteamiento: 1) En primer lugar, existen algunas normas en el TRLIRNR que tratan de forma discriminatoria a residentes en paraísos fiscales siendo que estos residentes pueden ser plenamente comparables con contribuyentes residentes en España⁶⁷. Nos referimos en concreto a la opción, contenida en el artículo 46 del TRLIRNR, para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea para tributar en calidad de contribuyentes del IRPF. En este caso un residente y un no residente podrían encontrarse en situaciones comparables y, por tanto, el trato diferenciado podría resultar contrario a la prohibición constitucional de discriminación⁶⁸. 2) La mayor parte de las situaciones de comparación vertical de entrada (trato dispar de residentes y no residentes) puede analizarse desde la óptica de una comparación horizontal. Esto puede entenderse fácilmente con un ejemplo:

Ejemplo 5

Como antes indicamos, los artículos 40 y siguientes del TRLIRNR regulan el *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes* que recae exclusivamente sobre entidades residentes en PF. En este sentido podría deducirse apresuradamente que el trato dispar que contiene la norma (se aplica solo a no residentes y no a entidades residentes) no vulnera la prohibición constitucional de discriminación, pues una sociedad residente en un PF (no residente en España) no es comparable con una entidad residente en España. Sin embargo, lo que no está tan claro es si dos sociedades no residentes que residen en diversos Estados son en principio comparables y, por tanto, un trato dispar a las mismas puede, teóricamente, constituir una discriminación prohibida. Por motivos sistemáticos nos pronunciaremos sobre esta cuestión más adelante.

⁶⁶ En este mismo sentido, aunque de manera muy cauta: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 32-33).

⁶⁷ Como de hecho ha venido a reconocer el propio TJUE. En efecto, como señala el TJUE:

[cuando] un no residente no obtiene ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibe la mayor parte de sus ingresos imposables de una actividad ejercida en el Estado de empleo [...] no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato en lo que atañe a la consideración, a los fines del Impuesto, de la situación personal y familiar del sujeto pasivo (STJUE *Schumacker*, paras. 36-37).

⁶⁸ En este sentido se han pronunciado Calderón y Martín respecto de los residentes en Malta y Chipre desde la perspectiva del derecho comunitario europeo (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, p. 33).

Por otro lado, no parece existir ninguna duda, aunque la doctrina del TC no se ha pronunciado sobre ello, en el sentido de que la situación de un residente en España que obtiene rentas en España es comparable con la de un residente en España que obtiene rentas fuera de nuestro país (comparabilidad vertical de salida). En efecto, en este caso las diferencias estructurales entre la tributación del residente y del no residente no juegan ningún papel y, parece, que las rentas obtenidas dentro y fuera de España por un residente en nuestro país deberían resultar comparables a efectos de su tributación. Este es también el punto de partida del TJUE al analizar estas situaciones⁶⁹. Esto implicaría que, en principio, la mayor parte de las reglas contenidas en la LIRPF y en la LIS referidas a operaciones realizadas por residentes en España en PF pudieran eventualmente resultar discriminatorias pues, al menos de entrada, el trato dispar contenido en la norma (entre rentas obtenidas en España y fuera de España) se refiere a situaciones comparables⁷⁰. No obstante, y como ya indicamos anteriormente, algunas de estas normas se refieren a situaciones que, sencillamente, no se plantean en transacciones domésticas. Antes nos referimos a la regla de cuarentena fiscal contenida en el artículo 8.2 de la LIRPF pero los ejemplos son abundantes⁷¹. En todos estos casos surge el problema, ya anunciado anteriormente al hilo de la comparabilidad vertical de entrada, en torno a si, de acuerdo con el principio de igualdad constitucional, dos no residentes que residen en Estados distintos son o no comparables entre sí, en definitiva si nuestro sistema reconoce o no la comparabilidad horizontal de entrada (trato distinto de dos no residentes que residen en Estados diversos) o de salida (tratos distintos de las rentas obtenidas por un residente en España en Estados diversos). En relación con esta cuestión, el TC español no se ha pronunciado⁷².

⁶⁹ En este sentido indica Bammens: «[...] cuando el Tribunal (de Justicia) compara dos categorías de residentes el punto de partida es que estas categorías son comparables. La razón de esta comparabilidad es la asunción de que la capacidad económica de ambos residentes es la misma» (Bammens, 2012, en 14.1).

⁷⁰ En sentido semejante, en relación con el derecho comunitario europeo: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 31-33).

⁷¹ La exención para rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero del artículo 7 p) de la LIRPF, la regla especial de (no) cómputo de ausencias esporádicas del artículo 9.1 a) de la LIRPF, la presunción de residencia en España de entidades residentes en paraísos fiscales cuyos activos principales, directa o consistan en bienes situados en territorio español o cuya actividad principal se desarrolle en España del artículo 8.1 de la LIS. A este respecto también las reglas de transparencia fiscal internacional del artículo 91 de la LIRPF o del artículo 100 de la LIS podrían plantear el mismo problema. En este caso, sin embargo, el trato desigual se identificaría con la propia existencia del régimen de transparencia más que con las reglas especialmente gravosas para sociedades controladas residentes en PF.

⁷² No creemos que las referencias en la STC 96/2002 (NFJ012237) a las «razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras» o a «los distintos convenios internacionales bilaterales para evitar la doble imposición [...] que acogen precisamente la cualidad de residente como el medio principal de distribución de la materia imponible entre los Estados contratantes» supongan un rechazo implícito a la comparabilidad horizontal en el sistema constitucional español.

En todo caso es muy evidente, a mi juicio, que dos contribuyentes no residentes en España y que residen en dos Estados distintos se encuentran, en principio, en una situación comparable al igual que dos contribuyentes residentes en España que obtienen rentas en dos Estados distintos. De no ser así sería perfectamente posible que el legislador español tratara de forma diversa a dos contribuyentes no residentes idénticos, desde cualquier punto de vista, cuya única diferencia estribe en el Estado en el que son residentes o a dos contribuyentes residentes que obtienen rentas fuera de España en condiciones idénticas con la única diferencia del Estado en el que las obtengan. En definitiva, no reconocer la comparabilidad horizontal implica justificar posibles tratamientos tributarios de carácter arbitrario. Esto no quiere decir, obviamente, que esos tratos diferenciados puedan resultar a la postre conformes al principio constitucional de igualdad por estar justificados y ser proporcionales. Lo que implica es sencillamente negar que el análisis constitucional de las discriminaciones horizontales (de entrada o salida) pueda rechazarse *a limine* sobre la base de la idea, algo simplista, de que dos no residentes o dos residentes que invierten en Estados distintos no son comparables⁷³.

- b) Que el trato desigual pueda resultar justificado. Como ya indicamos, es obvio que no cualquier trato desigual de situaciones comparables entraña una discriminación constitucionalmente inaceptable. En efecto, ese trato dispar puede resultar aceptable en términos constitucionales si existe una justificación objetiva y razonable para el mismo. Parece bastante evidente que, en principio, los tratos dispares de las operaciones realizadas por residentes en PF o por residentes en España que realizan operaciones en o a través de PF pudieran resultar justificadas, en términos constitucionales, por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal. Esta lucha, reconocida por el TC español incluso como un mandato constitucional⁷⁴, ha sido traída a colación con frecuencia como justificación objetiva y razonable para un trato diferente de situaciones comparables⁷⁵. Y en este contexto es obvio que las operaciones realizadas desde paraísos fiscales o en paraísos fiscales son susceptibles de generar fraudes fiscales, en el sentido de ocultaciones a la Hacienda Pública española, en la medida en que, al menos teóricamente, esos Estados o territorios se caracterizan por ofrecer

⁷³ El TC podría sentirse tentado de emprender este camino –que a la postre podría significar no analizar la cuestión en relación con un número significativo de normas del régimen especial de paraísos fiscales– importando la doctrina del TJUE que en un buen número de sentencias había concluido que no residentes que residen en Estados diversos con diversos CDI con el Estado de la fuente no son comparables entre sí. Sobre esta jurisprudencia, en detalle: Kofler, (2016, chapter 11, 11.1). Sobre esta jurisprudencia volveremos más tarde.

⁷⁴ De forma pionera la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3 (NFJ000802).

⁷⁵ Así en las SSTC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5 (NFJ003410); 46/2000, de 17 de febrero, FF. JJ. 6 y 8 (NFJ008490); 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 5 (NFJ018644); y en el Auto 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 4 (NCJ050669).

a sus «usuarios» opacidad informativa. En definitiva, cuando un paraíso fiscal no intercambie o no intercambie suficientemente información de trascendencia tributaria con España –de acuerdo con alguna de las circunstancias previstas en el núm. 2 de la disp. adic. segunda de la Ley 36/2006– los tratos desiguales que entraña el régimen fiscal especial de los PF podrán estar justificados, precisamente, por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal. Sin embargo, cuando un Estado o territorio no ofrezca tal opacidad, precisamente por no cumplir ninguna de las notas que caracterizan a los paraísos fiscales de acuerdo con la disposición antes mencionada, la aplicación de las reglas del régimen fiscal especial de los paraísos fiscales a las operaciones realizadas desde esos Estados o en esos Estados no podrá entenderse justificada. En ese sentido la aplicación de las reglas antiparaíso a Estados como Liechtenstein o Mónaco resulta en la actualidad difícilmente compatible con la prohibición constitucional de discriminación (tributaria). Por otro lado, las cosas podrían resultar distintas si la lucha contra el fraude fiscal no se identificara exclusivamente con la necesidad de dotar a la Administración tributaria de mecanismos para descubrir meras ocultaciones de hechos de trascendencia tributaria, sino también para hacer frente a operaciones de carácter abusivo⁷⁶. En este caso podría afirmarse que el bajo nivel de tributación que puede caracterizar a los sistemas fiscales de los PF los convertiría en lugares idóneos para el diseño de operaciones de carácter elusivo. Si a eso añadimos que la opacidad de dichos Estados o territorios impediría incluso que las autoridades fiscales españolas detectaran la existencia de las operaciones abusivas, la lucha contra el fraude fiscal permitiría justificar el trato desigual de las operaciones realizadas desde o en paraísos fiscales. A esta posible justificación subyacen, sin embargo, algunos errores: 1) Si el argumento sobre el que se sustenta el riesgo de facilitar operaciones de elusión fiscal se identifica con el pretendido bajo nivel de tributación de los PF, no se alcanza a entender cómo puede el mismo justificar dicho régimen especial si el nivel de tributación de un territorio no es, ni ha sido nunca, un criterio para la inclusión de un Estado o territorio en la lista española de PF. En definitiva, esto sería tanto como afirmar que el régimen fiscal especial de los PF se justifica por una razón que nunca ha considerado la normativa española a la hora de establecer

⁷⁶ Este no es un extremo claro en la jurisprudencia del TC aunque algunos pronunciamientos se refieren a las posibles actuaciones elusivas de los sujetos (SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6 –NFJ008490–; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8 –NFJ009087–, y Auto 245/2009, de 29 de septiembre, FJ 4 –NCJ050669–) o a la «artificiosa transferencia de rentas entre los diversos miembros de la unidad familiar o la simulación de gastos deducibles» (STC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5) dando a entender que la lucha contra el fraude fiscal se refiere al descubrimiento de operaciones ocultas o ficticias y también a la prevención de operaciones elusivas (no simuladas o ficticias). No obstante, sería muy esclarecedor que el TC español manejara, al igual que lo hace el TJUE, dos justificaciones diversas en este contexto distinguiendo adecuadamente entre *la eficacia de los controles fiscales* y *la necesidad de prevenir la elusión fiscal*.

qué países son o no PF⁷⁷. 2) Respecto de aquellos Estados o territorios calificados formalmente como PF que no cumplen ninguno de los requisitos legales para ser calificados como tales debe hacerse el mismo comentario respecto a la pretendida justificación para aplicar normas discriminatorias. En efecto, si estos Estados proporcionan información tributaria de manera satisfactoria, la aplicación de las reglas del régimen fiscal especial de los paraísos fiscales no podría entenderse justificada por una pretendida falta de información; en definitiva, estos Estados estarían en la misma situación que aquellos otros que sin ser calificados como PF intercambian información con España con normalidad. En resumidas cuentas, solo resultan justificados los tratos desiguales que encarnan el régimen fiscal especial de los PF respecto de las operaciones realizadas desde o en aquellos Estados o territorios que cumplen alguno o algunos de los requisitos recogidos en la Ley 36/2006 para ser calificados como tales.

- c) Finalmente, el hecho de que un trato dispar de situaciones comparables pueda estar justificado no es, de nuevo, suficiente para concluir la inexistencia de una discriminación constitucionalmente inadmisibles. En ese sentido la jurisprudencia constitucional requiere adicionalmente que la medida (el trato diferenciado) sea proporcional. Este principio supone, en resumidas cuentas, que un trato desigual solo será conforme al principio de igualdad si, para alcanzar la finalidad que justifica el mismo, no existe un mecanismo menos invasivo –que afecte menos al principio de igualdad– que la medida prevista en la ley. Este concepto se deriva con facilidad de la propia jurisprudencia del TC al indicarse en reiterados pronunciamientos:

En la medida en que esa misma finalidad puede ser alcanzada fijando otros límites más conformes con la realidad y, por tanto, más respetuosos con la justicia tributaria, debe concluirse que los límites ahora enjuiciados no son proporcionados y, en consecuencia, carecen de la necesaria razonabilidad⁷⁸.

Y creo que, bajo esta óptica, la mayor parte de las medidas que integran el régimen fiscal especial de los PF resultan desproporcionadas. A poco que se analicen las diversas normas que integran el régimen fiscal especial de los PF en España se percibirá que las mismas pueden afectar por igual a supuestos en los que el

⁷⁷ Además, desde la introducción en 2006 del concepto de «países o territorios de nula tributación» es evidente que el nivel de tributación de un Estado no puede por sí solo justificar su inclusión en la lista de PF. Lo que comentamos podría ser distinto si, finalmente, se aprobara una norma como la contenida en el artículo 13 del Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, conforme al cual la existencia de baja o nula tributación es uno de los criterios que pueden tenerse en cuenta a la hora de calificar a un Estado o territorio como PF.

⁷⁸ SSTC 146/1994, de 12 de mayo, FJ 6 (NFJ003364); 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 6 (NFJ018644).

contribuyente haya ocultado ingresos o deducido gastos ficticios y a otros en los que no lo haya hecho; si se acepta la prevención de operaciones de carácter abusivo como justificación para los tratos desiguales que integran el régimen, también conviene reconocer que las normas que integran el mismo pueden aplicarse por igual a transacciones abusivas y a otras que no lo sean⁷⁹. Esta afirmación puede ilustrarse con algunos ejemplos:

Ejemplo 6

De acuerdo con el artículo 19.2 de la LIS las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado; esta norma parece justificarse de nuevo en la idea de que la tributación de las personas o entidades residentes en PF es anormalmente baja y además que las operaciones realizadas incluso con independientes radicados en estos territorios son siempre abusivas, mereciendo en todo caso su valoración a valor de mercado. Más allá de la cuestionable justificación de esta regla especial, lo que parece evidente es que la misma incurre en los automatismos (ficciones irrefutables) que desembocan en que una norma pueda ser calificada como desproporcionada y, por tanto, constitucionalmente inaceptable. En efecto, la aplicación automática de la norma defensiva (que implica la valoración de la operación por su valor normal de mercado) presume que las operaciones realizadas entre dos partes independientes –cuando una reside en un PF– son abusivas en cualquier caso. No obstante, sería perfectamente posible que no lo fueran. Adicionalmente, el ordenamiento cuenta con otros mecanismos, como por ejemplo la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la Ley General Tributaria, que permitirían hacer frente a operaciones abusivas pero, exclusivamente, si son artificiosas o impropias y de las mismas no se deriva un efecto jurídico o económico relevante distinto del mero ahorro fiscal.

En resumidas cuentas, puede concluirse que la mayor parte de las reglas que integran el régimen fiscal especial de los PF suponen discriminaciones inadmisibles de acuerdo con la Constitución española. En efecto, siendo que la mayor parte de los tratamientos desiguales lo son entre situaciones comparables, en algunos casos (particularmente aquellos Estados o territorios que no cumplen ningún requisito para ser calificado como PF) dichos tratamientos no están justificados y, en la mayor parte de los mismos, aún justificados pueden resultar desproporcionados pues van más allá de lo requerido para alcanzar el fin que se pretende. En todo caso, conviene tener en cuenta que muchos de los

⁷⁹ En este sentido, aunque en relación con las libertades comunitarias: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, p. 36).

Estados calificados por España como paraísos fiscales han firmado y les resulta aplicable el CAAMMF, luego siempre podría la Administración española conocer la información fiscal relevante a través de los mecanismos previstos en este convenio multilateral. Por otro lado, y si la justificación pretende ser el riesgo de abuso fiscal la Administración tributaria española, siempre podría emplear la cláusula de conflicto en la aplicación de la norma tributaria obteniendo además la información pertinente para proceder a tal aplicación a través de los mecanismos previstos en el propio CAAMMF. Sin embargo, debe reconocerse que algunas de las normas que integran el régimen fiscal especial de PF no sufren de los automatismos antes descritos y que son los que a la postre determinan el carácter desproporcionado de las mismas. En efecto algunas de estas normas antiparaíso admiten prueba en contrario⁸⁰ o permiten su inaplicación a través de la prueba de determinados extremos concretos⁸¹. Estas relajaciones en el rigor de la norma antiparaíso pueden solventar las dudas de constitucionalidad que planteamos en este trabajo y especialmente las que se refieren al principio general de proporcionalidad. No obstante conviene no perder de vista que algunas de ellas se refieren exclusivamente a PF situados en la Unión Europea⁸² y, por tanto, solo permiten superar las dudas de constitucionalidad que plantean estas reglas respecto de las operaciones desarrolladas en dichos PF y no en aquellos otros (la mayoría) situados fuera del territorio de la Unión. Seguramente, además, estas reglas sean la mejor demostración de que la normas antiparaíso españolas vulneran, de forma casi sistemática, el principio de igualdad, pues dichas modulaciones de la rigidez de estas normas en el seno de la Unión Europea fueron pensadas, precisamente, para evitar un pronunciamiento desfavorable del TJUE en aplicación de las libertades fundamentales del Tratado.

⁸⁰ Así las reglas de transparencia fiscal internacional para personas físicas del artículo 91.13 de la LIRPF y las reglas de presunción contenidas en el régimen fiscal especial de transparencia fiscal internacional del artículo 100.14 de la LIS.

⁸¹ Así las reglas de presunción de residencia en España de las entidades residentes en PF cuyo activo principal consiste en bienes situados en España o cuya actividad principal se realice en España del artículo 8.1 de la LIS, la limitación a la deducibilidad de gastos correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados del artículo 15 g) de la LIS, la regla especial sobre cumplimiento del requisito de tributación del beneficio de la entidad participada en el artículo 21.1 b) de la LIS, la regla especial referida a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles cuando el cesionario sea residente en un paraíso fiscal prevista en el artículo 23.3 b) de la LIS y la inaplicación del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes a que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble prevista en el artículo 42 b) del TRLIRNR.

⁸² En concreto las contenidas en los artículos 21.1 b) y 23.3 b) de la LIS.

3.2.2. La lista española de PF y las libertades comunitarias en el Derecho de la Unión Europea

Pudiera pensarse que la cuestión que ahora abordamos carece de toda importancia, pues los dos únicos Estados que aparecen en la lista española de PF y son a la vez Estados miembros de la Unión Europea –Malta y Chipre– salieron de la lista española de PF al firmar CDI con España. No obstante, a este respecto conviene tener en cuenta lo siguiente: 1) Como ya indicamos, particularmente respecto a Chipre, podría cuestionarse, al menos teóricamente, si el mismo alguna vez llegó a abandonar la lista. 2) En un futuro podría llegar a plantearse que dichos Estados volvieran a integrar la lista tras una actualización de la misma⁸³. 3) En una futura revisión de la lista de PF podrían incorporarse Estados o territorios no incluidos en la actualidad que sean miembros de la Unión Europea⁸⁴.

No obstante, tras la salida de la lista de Malta y Chipre, los mayores riesgos de compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea vienen de la mano de la libertad de circulación de capitales que, como es bien sabido, resulta aplicable también a terceros Estados no miembros de la Unión Europea⁸⁵. En este sentido, cualesquiera normas integrantes del régimen fiscal especial de PF que puedan afectar a la libre circulación de capitales podrían resultar contrarias, eventualmente, al principio comunitario de no discriminación y aplicarse respecto de cualquier PF de la lista española, sea este un Estado integrante de la Unión o no. Piénsese a este respecto en las abundantes normas antiparaiso referidas al gravamen (en la fuente o en la residencia) de dividendos, intereses o ganancias de capital⁸⁶. A este respecto el análisis que pudiera realizarse de la compatibilidad de las normas españolas antiparaiso con la libertad de circulación de capitales no diferiría en exceso del que se ha realizado anteriormente en relación con el principio de constitucional de igualdad:

- a) La existencia de un trato desigual de situaciones comparables. El problema de comparabilidad entre residentes y no residentes al que aludimos anteriormente en relación con el principio constitucional de igualdad se plantea en términos idénticos al analizar las diferencias de trato desde la perspectiva de las libertades fundamenta-

⁸³ Algo muy improbable sin embargo teniendo en cuenta que ambos han suscrito CDI con España, son firmantes del CAAMMF y han obtenido la calificación de mayormente cumplidor en las calificaciones del Foro Global (<<https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>>, última visita el 30 de abril de 2019).

⁸⁴ Esto es poco probable de acuerdo con los requisitos generales previstos en este momento en la legislación española. Sin embargo, si en algún momento llegaran a aprobarse los cambios contemplados en el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal de 23 de octubre de 2018 u otros semejantes esta situación podría cambiar.

⁸⁵ Por disposición expresa del artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, en adelante).

⁸⁶ A este respecto debe hacerse referencia al análisis de reglas antiparaiso y libertades comunitarias afectadas a las que se refieren los profesores Calderón Carrero y Martín Jiménez: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 31-33).

les. Y a este respecto, la respuesta del TJUE no ha sido muy distinta de la del TC español al afirmar que «[...] en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables, por lo general»⁸⁷. Por otro lado, son numerosísimos los pronunciamientos del TJUE en el sentido de que dos compañías residentes resultan comparables entre sí a la hora de juzgar una eventual discriminación sobre la base del ejercicio de sus libertades fundamentales y ello independientemente del lugar en el que obtengan su renta. Sin embargo, existen dos notables diferencias entre el problema de la comparabilidad al aplicar el principio de igualdad constitucional y las libertades fundamentales: 1) De un lado, existe una jurisprudencia consolidada del TJUE en el sentido de que el tratado no solo prohíbe las discriminaciones entre residentes y no residentes o entre el tratamiento de rentas domésticas y transnacionales, sino también cualquier suerte de restricción (no discriminatoria) al ejercicio de las libertades fundamentales. Es evidente que, en este contexto, los problemas de la «comparabilidad vertical de entrada» y la «comparabilidad horizontal» a los que hicimos referencia a la hora de analizar la lista española de PF en relación con el principio constitucional de igualdad no se plantearían⁸⁸, pues cualquier régimen que encarnara una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales que no se encontrara justificado o estándolo fuese desproporcionado sería contrario al derecho comunitario⁸⁹. 2) Tradicionalmente el TJUE había negado la trascendencia comunitaria de la «discriminación horizontal» admitiendo el tratamiento dispar de residentes en diversos Estados miembros de la Unión Europea que pudiese estar originado por las diferencias existentes entre los CDI de aplicación⁹⁰. En relación con medidas puramente domésticas (como las listas negras de PF) que pudieran suponer tratos dispares de contribuyentes residentes en distintos Estados miembros, la jurisprudencia del TJUE había sido vacilante y confusa⁹¹. No obstante, conviene reseñar que la Sentencia del TJUE de 24 de febrero de 2015 (asunto C-512/13 –NFJ057315–) ha señalado:

[...] si el tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, que tiene por objeto la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad «entre los trabajadores de los Estados miembros», se interpreta a la luz del ar-

⁸⁷ STJUE de 14 de febrero de 1995 (asunto C-279/93, *Schumacker* –NFJ005254–), par. 31. A pesar de las notables críticas que cosechó esta Sentencia el TJUE se ha seguido pronunciando en el mismo sentido. Sobre la jurisprudencia posterior del TJUE sobre esta cuestión: Bammens (2012, 14.2.1.1.2 a 14.2.1.1.10).

⁸⁸ En este sentido, particularmente en relación con las reglas del régimen español antiparaiso contenidas en la LIRPF y la LIS: Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, pp. 31-32).

⁸⁹ Muy crítico en relación con la misma: Bammens (2012, 13.4.3).

⁹⁰ En este sentido se pronunciaron las Sentencias de 5 de julio 2005, C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, paras. 53-63 (NFJ022996); 12 de diciembre de 2006, C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue* (NFJ024424), y 30 de junio de 2016, C-176/15, *Guy Riskin and Geneviève Timmermans v. État belge* (NFJ063196), paras. 82-93.

⁹¹ Sobre esta jurisprudencia y sus contradicciones: Kofler (2016, 11.5).

título 26 TFUE, será preciso considerar que dicha libre circulación prohíbe asimismo la discriminación entre trabajadores no residentes si esta lleva a otorgar de manera injustificada ventajas a los nacionales de unos Estados miembros frente a los de otros⁹².

Aun cuando algunos autores parecen sugerir que este reconocimiento explícito y rotundo de la prohibición de discriminación horizontal en el derecho comunitario resulta aplicable a libertades comunitarias distintas de la libre circulación de trabajadores⁹³ (particularmente por lo que a nosotros nos interesa a la libre circulación de capitales) lo cierto es que, a partir de la misma, existen razones sobradas para defender que la tradicional oposición del tribunal a la comparabilidad horizontal tiene los días contados. En estas circunstancias parece claro que el juicio de comparabilidad en el derecho constitucional y comunitario no resultaría muy diferente.

- b) Que el trato desigual pueda resultar justificado. Respecto de la eventual justificación, desde la óptica del derecho comunitario, de los tratos dispares que implica el régimen fiscal especial de los PF tampoco parece que pueda añadirse nada significativo a lo que se dijo al analizar la compatibilidad del régimen con el principio constitucional de igualdad. En efecto, como ha indicado la doctrina, dos son las razones de interés general (admitidas sistemáticamente por el TJCE) que, eventualmente, pudieran servir para justificar, desde el punto de vista de las libertades fundamentales del tratado, las diferencias de trato que implica el régimen de PF: la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de prevenir el fraude y la evasión fiscal (Calderón Carrero y Martín Jiménez, 2004, pp. 34-35; Calderón Carrero, 2008 pp. 254-258)⁹⁴. Y a este respecto conviene repetir lo que ya se dijo: respecto de algunos de los países que se integran en la lista española de PF las desigualdades de trato no estarán siquiera justificadas, pues cuando la jurisdicción de que se trate no cumpla ninguno de los requisitos previstos en la legislación para ser considerada un PF resultará imposible justificar el trato dispar que se introduce, precisamente, en atención a esos requisitos.
- c) La proporcionalidad de la medida. De nuevo, el análisis de los tratos desiguales contenidos en el régimen especial de PF no difiere en exceso de lo que ya se anticipó al analizar el problema desde la perspectiva constitucional. No obstante, en este

⁹² STJUE de 24 de febrero de 2015, asunto C-512/13, *C.G. Sopora v. Staatssecretaris van Financiën*, para. 25 (NFJ057315).

⁹³ Kofler (2016, 11.1).

⁹⁴ Respecto de la posible justificación consistente en la necesidad de prevenir el fraude fiscal debe decirse también lo mismo que indicamos en su momento al realizar un análisis constitucional del problema. No obstante, Calderón Carrero y Martín Jiménez parecen admitir en términos abstractos dicha justificación aunque el legislador español nunca se haya referido de forma explícita o implícita a la misma. El motivo puede ser que solo a partir de 2014 justificó el legislador español los criterios que debían fundamentar la inclusión o no de un Estado o territorio en la lista de PF. Los trabajos que mencionamos son de 2004 y 2008 y, por tanto, anteriores a tal justificación expresa.

momento, conviene traer a colación una línea jurisprudencial constante del TJUE que viene a confirmar cuanto dijimos en su momento. El TJUE ha reiterado que si bien la necesaria eficacia de los controles fiscales puede justificar un trato dispar de residentes y no residentes o de rentas domésticas y transnacionales, el recurso por parte de un Estado miembro a la Directiva 77/799/CEE relativa a la asistencia mutua en el ámbito de los impuestos directos puede proporcionarle todos los datos necesarios para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta o todos los datos que considere necesarios para calcular la cuantía exacta del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo en función de la legislación que aplique⁹⁵. Desarrollando esta misma argumentación, en el ámbito específico de la libre circulación de capitales (aplicable a terceros Estados) podría concluirse que cuando el Estado miembro de que se trate (España en este caso) pueda recurrir a un instrumento semejante a tal directiva para obtener la información requerida, el trato desigual (en este caso el contenido en la regla correspondiente del régimen especial de PF), aún justificado, podrá considerarse desproporcionado, pues la Administración cuenta con un mecanismo igualmente apropiado para el fin que se persigue que incide de menor manera en la libertad de circulación correspondiente. Y esta conclusión no es solo una derivación lógica de lo que anteriormente señalamos, sino que ya ha sido reconocido por el TJUE en algunas ocasiones. Así, en su Sentencia de 18 de diciembre de 2007 (asunto C-101/05 –NFJ026992–), el TJUE indicó que en el caso de operaciones con terceros Estados a las que pudiera resultar de aplicación la libre circulación de capitales, un trato desigual podría entenderse proporcionado si el Estado tercero correspondiente no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua⁹⁶ o, de forma más específica, una obligación convencional de proporcionar información⁹⁷. En este sentido parece que si un Estado o territorio calificado por España como PF ha firmado y le resulta de aplicación el CAAMMF⁹⁸ resultará difícil, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, negar que los tratos desiguales contenidos en el régimen especial de PF no son desproporcionados⁹⁹.

En definitiva, y conforme al razonamiento que acaba de desarrollarse, todas las normas del régimen fiscal especial de PF que afecten a la libre circulación de capitales serán contrarias al principio comunitario de no discriminación, incluso en

⁹⁵ SSTJUE de 3 de octubre de 2002, asunto C-136/00, *Rolf Dieter Danner*, para. 49 (NFJ013037); de 26 de junio de 2003, asunto C-422/01, *Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), Ola Ramstedt y Riksskatteverket*, par. 42 (NFJ014747), y otras muchas. Para un análisis exhaustivo: Calderón Carrero (2008, pp. 255-256).

⁹⁶ STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *Skatteverket y A*, par. 61 (NFJ026992).

⁹⁷ STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto C-101/05, *Skatteverket y A*, par. 63 (NFJ026992).

⁹⁸ De los Estados y territorios que figuran en la lista española de PF solo Dominica, Fiji, Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas Salomón, Trinidad y Tobago, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Jordania y Omán. Respecto de Trinidad y Tobago y el Sultanato de Omán este dato es irrelevante pues han suscrito ambos un CDI con cláusula de intercambio de información con España.

⁹⁹ Aunque sin hacer referencia explícita al CAAMMF esta es la conclusión a la que llega Calderón Carrero (2008, pp. 261-262).

aquellos casos en las que afecten a Estados terceros que no forman parte de la Unión Europea. Sin embargo, este comentario no resultaría completo si no se hiciera constar que, como han indicado ciertos autores de renombre en España, la jurisprudencia del TJUE viene erosionando en los últimos años el efecto que la libre circulación de capitales puede desplegar respecto a países terceros (Calderón Carrero, 2008, p. 260, nota 62). Más allá de las razones esgrimidas por dichos autores, el mayor obstáculo que dicha jurisprudencia ha establecido a una eventual prohibición de discriminación horizontal en relación con terceros Estados es la recogida en la Sentencia del TJUE de 10 de febrero de 2011, asuntos acumulados C-436/08 y C-437/08 (NFJ041413), al concluir:

[...] el artículo 63 TFUE se opone al trato diferenciado en un Estado miembro de los dividendos procedentes de sociedades establecidas en un tercer Estado en relación con los procedentes de sociedades que tengan su domicilio en ese Estado miembro (véase el auto de 4 de junio de 2009, KBC Bank y Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 y C-499/07, Rec. p. I-4409, apartado 71). En cambio, dicha disposición no afecta, como tal, al **trato diferenciado de los rendimientos procedentes de un tercer Estado en relación con los procedentes de otro tercer Estado**¹⁰⁰.

Aun cuando a mi entender esta afirmación carece de todo fundamento, pues el TJUE se limita a rechazar la comparabilidad horizontal sin aportar argumento alguno que lo justifique, lo cierto es que no han faltado voces destacadas en la mejor doctrina europea que apoyen tal conclusión sobre la base de que la aplicación de la libertad de circulación de capitales a terceros Estados no pretende crear un «mercado interno mundial», sino más bien eliminar las discriminaciones entre circulación de capitales con terceros Estados, de un lado, y circulación de capitales doméstica e intraeuropea, de otro (Lang, 2011, p. 163; Kofler, 2016, 11.5). Por mucho que este fundamento resulte cuando menos cuestionable, lo cierto es que de seguir el TJUE esta línea jurisprudencial sería imposible que una regla del régimen especial de PF pudiera ser declarada contraria a la libertad de circulación de capitales cuando fuese aplicada a un PF que no sea un Estado o territorio comunitario. Y ello por muy injustificada o desproporcionada que pudiera resultar la regla.

3.2.3. La lista española de PF y las libertades en el AEEE

Un Estado integrante del Espacio Económico Europeo (el Principado de Liechtenstein) sigue siendo calificado como PF en la lista negra española, a pesar de que, como vimos anteriormente, no cumple ni uno solo de los requisitos legales para serlo. En todo caso, y más allá de las reflexiones que se han hecho hasta el momento (posible vulneración de la Constitución y

¹⁰⁰ STJUE de 10 de febrero de 2011, asuntos acumulados C-436/08 y C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, Österreichische Salinen AG y Finanzamt Linz*, par. 48 (NFJ041413). La negrita es nuestra.

posible vulneración del derecho comunitario en relación con la libre circulación de capitales), procede plantearse si tal calificación pudiera entrañar una vulneración del AEEE en adelante.

Existe cierto consenso en el sentido de que el AEEE no se creó con la idea de incluir cooperación alguna en el ámbito impositivo. Sin embargo, también es cierto que: a) El objetivo del AEEE es crear un área homogénea que extienda el mercado interior de la Unión Europea a los Estados no miembros que pertenezcan a la Asociación Europea de Libre Comercio (Oberson, Tonje y Zimmer, 2006, p. 233). b) El AEEE incorpora una regulación de las libertades fundamentales prácticamente idéntica a la contenida en su día en el Tratado de la Comunidad Europea (Leegard, 2002, p. 114; Bullen, 2007). c) Estas coincidencias parecen aconsejar el uso de la jurisprudencia del TJUE sobre libertades fundamentales y tributación directa también en el ámbito del AEEE teniendo en cuenta por supuesto que, en principio, las directivas comunitarias no se aplican en el seno del AEEE¹⁰¹.

En este sentido bien podría concluirse que si el régimen especial antiparaiso español es contrario al derecho comunitario, existen argumentos de peso para entender que también lo será respecto de las operaciones realizadas en Estados integrados en el AEEE (señaladamente Liechtenstein). La doctrina española se ha mostrado reacia a esta extensión alegando que la situación de los países que forman parte del AEEE (Islandia, Noruega y Liechtenstein) no es comparable con la de los países de la Unión Europea (Calderón Carrero, 2008, pp. 260-261)¹⁰². Respecto de la jurisprudencia citada anteriormente –la que se refiere a los efectos de la Directiva de Asistencia Mutua en la proporcionalidad de las medidas de control fiscal– es obvio, ya lo indicamos anteriormente, que la misma no se aplica a los Estados del AEEE. Ahora bien, al igual que ocurría respecto a Estados terceros en relación con la libertad de circulación de capitales, cuando el Estado miembro de que se trate (España en este caso) pueda recurrir a un instrumento semejante a tal directiva para obtener la información requerida, el trato desigual (en este caso el contenido en la regla correspondiente del régimen especial de PF), aún justificado, podrá considerarse desproporcionado. Esto es exactamente lo que ocurre en el caso de Liechtenstein que, como es visto, es firmante y se le aplica el CAAMMF, razón por la cual su inclusión en la lista española de PF supone una vulneración por parte de España del AEEE. Y, conviene advertirlo, esa vulneración se produce en relación con todas las libertades fundamentales recogidas en el AEEE y no solo, como en el caso del derecho comunitario respecto a terceros países, en relación con la libre circulación de capitales. Esta es además la jurisprudencia que puede inferirse con claridad de otros pronunciamientos del TJCE referidos específicamente a la aplicación de las libertades del AEEE a dichos Estados¹⁰³.

¹⁰¹ De hecho, el artículo 6 del AEEE establece tal principio de uniformidad. A la misma conclusión han llegado el TJUE (Sentencia de 23 de febrero de 2006, asunto C-471/04, *Keller Holding GmbH*, paras. 47-50 (NFJ028808), y el Tribunal de la EFTA (Tribunal EFTA de 12 de diciembre de 2003, E-1/03, *EFTA Surveillance Authority vs. The Republic of Iceland*, par. 27).

¹⁰² Menos rotundos Calderón Carrero y Martín Jiménez (2004, p. 5).

¹⁰³ Así en las SSTJUE de 11 de junio de 2009, asunto C-521/07, *Comisión vs. Países Bajos* (NFJ033566), y de 19 de noviembre de 2009, asunto C-540/07, *Comisión vs. Italia* (NFJ036243).

4. Conclusiones

Estas conclusiones no pretenden ser una mera repetición de los argumentos contenidos en el trabajo de una forma resumida. El lector podrá encontrar a continuación solo el resultado ordenado de tales conclusiones acompañado de una indicación del epígrafe o epígrafes del trabajo donde pueden encontrarse los razonamientos que conducen a las mismas:

- A) Todas las reformas introducidas en la regulación española del régimen de PF a partir de 2003 provocaron que la lista negra perdiera su principal virtud: la seguridad jurídica (epígrafe 2): 1) El mecanismo automático de salida de la lista de PF introducido en 2003 planteó pocos problemas de seguridad jurídica y aunque solo fuera de forma explícita dejó claro que era la falta de intercambio efectivo de información el criterio determinante para la inclusión de un Estado en la lista de PF (epígrafe 2.1); 2) Los cambios introducidos en la regulación de los PF en 2006 generaron dudas interpretativas relevantes sobre el mecanismo de abandono automático de la lista de PF y sobre el fundamento para la inclusión de un Estado en la misma (epígrafe 2.2); 3) La supresión en 2014 del mecanismo automático de salida de la lista de PF ha planteado el problema de en qué situación quedan los países que hubieran abandonado la lista entre 2003 y 2014; este y otros problemas (como la firma de CDI tras la entrada en vigor de las reformas de 2014) han sido resueltos de forma insatisfactoria por la Administración española. Por otro lado, a partir de 2014 la ley describe de manera explícita los criterios que justifican la inclusión o exclusión de un Estado en la lista de PF en unos términos que plantean serios problemas de interpretación (epígrafe 2.3).
- B) La falta de actualización de la lista de PF plantea problemas de legalidad ordinaria, constitucionales, de conformidad con el Derecho de la Unión Europea y con el AEEE (epígrafe 3): 1) La no actualización de la lista de PF puede resultar ilegal cuando un Estado no cumple ninguno de los requisitos previstos en la ley para ser calificado como tal (epígrafe 3.1); 2) Cuando los tratos dispares que integran el RFEPF afectan a grupos de contribuyentes comparables, los mismos pueden resultar contrarios al principio constitucional de igualdad por no resultar justificados en algunos casos o por ser manifiestamente desproporcionados en otros (epígrafe 3.2.1); 3) Aunque en la actualidad no exista ningún Estado miembro de la Unión Europea calificado como PF por España, un trato dispar de contribuyentes residentes en PF fuera de la Unión Europea o de operaciones realizadas en PF fuera de la Unión Europea pueden atentar contra la libertad de circulación de capitales por no resultar justificados en algunos casos o por ser manifiestamente desproporcionados en otros (epígrafe 3.2.2); 4) Los tratos desiguales que puede suponer el RFEPF respecto a Liechtenstein (Estado integrado en el EEE) pueden resultar contrarios a las libertades contenidos en el AEEE capitales por no resultar justificados en algunos casos o por ser manifiestamente desproporcionados en otros (epígrafe 3.2.3).

Referencias bibliográficas

- Akhtar, J. y Grondona, V. (2019). Tax Haven Listing in Multiple Hues: Blind, Winking or Conniving? *South Center Research Papers*, 94.
- Área de Derecho Financiero y Tributario de Cuatrecasas. (2018). *Novedades fiscales anteproyectos de ley*, octubre, 21 p.
- Bammens, N. (2012). *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Bullen, A. (2007). Norway. En C. Brokelind (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law: An Assessment of the Member States' Responses to the ECJ's Case Law*. Amsterdam: IBFD.
- Calderón Carrero, J. M. (2008). La Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: la Bifurcación del Régimen de Paraísos Fiscales y sus Implicaciones de Política Fiscal y Derecho Comunitario. En M. Á. Collado Yurrita (Dir.), J. A. Sanz Díaz-Palacios y S. Moreno González (Coords.), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Madrid: Atelier.
- Calderón Carrero, J. M. (2017). La aprobación de la lista Pan-Europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal. *Alerta Informativa EY*, 5 p.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. (2004). Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 11.
- Cordewener, A. (2007). EC law protection against «horizontal» tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market. *16 EC Tax Review*.
- G20. (2016). *G20 Finance Ministers and Central Bank Governors' Meeting Communique*. Washington. Recuperado de <<http://www.g20.utoronto.ca/2016/160415-finance.html>> (consultado el 30 de abril de 2019).
- García Heredia, A. (2007). «The Bermuda Triangle Approach»: The Spanish Reaction to Uncooperative and Low-Tax Countries. *European Taxation*.
- García Prats, F. A. (2001). Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends. Spanish Report. *IFA Cahiers*, volumen 86b.
- Gutiérrez de Pablo, G. (1995). Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales: análisis de algunas medidas de prevención. *Impuestos*, 10.
- Kofler, G. (2016). «Horizontal Discrimination» in European Tax Law. En H. Jochum *et al.* (Eds.), *Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in Honour of Manfred Mössner* (Chapter 11). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Lang, M. (2011). Jüngste Tendenzen zur «horizontalen» Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten. *Steuer & Wirtschaft International*, 21, 154-163.
- Leegard, T. (2002). Impact of the European Economic Area Agreement on Direct Taxation: A Norwegian Perspective. *European Taxation*.
- Martos, J. J. (2007). Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 290.

- Martos García, J. J. (2017). Los criterios de calificación de un territorio como paraíso fiscal en el ordenamiento español. Previsibilidad y principio de seguridad jurídica ante una futura revisión. *Quincena Fiscal*, 3 (acceso electrónico sin indicación de página).
- Oberson, X., Tonje, R. y Zimmer, F. (2006). The impact of prohibition of discrimination and restriction granted under the EC Treaty in non-EU States (Switzerland and Norway). En F. Vanistendael (Ed.), *EU Freedoms and Taxation EATLP Congress*, Paris 3-5 June 2004 (Chapter VI). Amsterdam: IBFD.
- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Paris: OECD.
- OECD. (2001). *The OECD's project on harmful tax practices: the 2001 progress report*. Paris: OECD.
- OECD. (2018). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Monaco 2018 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*. Paris: OECD Publishing, 104 p.
- OECD. (2019). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Liechtenstein 2019 (Second Round): Peer Review Report on the Exchange of Information on Request*. Paris: OECD Publishing, 124 p.
- Pérez Rodilla, G. (2006). Las disposiciones antiparaíso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. En J. A. Rodríguez Ondarza (Dir.), *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*. Pamplona: Civitas.
- Rodríguez Bereijo, Á. (2010). El juicio constitucional de igualdad tributaria en la experiencia jurisprudencial. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 89.
- Sánchez Huete, M. Á. (2015). La nueva definición de paraísos fiscales ¿el fin de los listados reglamentarios? *Quincena Fiscal*, 13 (acceso vía web sin indicación de página).
- Siota Álvarez, M. (2015). La Lista Española de Paraísos Fiscales y sus Nuevos Criterios de Actualización. *Crónica Tributaria*, 157.
- Salto van der Laat, D. (2000). Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas antiparaíso en la legislación española. *Crónica Tributaria*, 93.
- Vega Borrego, F. A. (2015). Análisis de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por la Ley 26/2014. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 383.