

PARAÍOS FISCALES, TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN Y TERRITORIOS CON LOS QUE NO EXISTE UN EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

JUAN JESÚS MARTOS

Profesor Contratado Doctor.

Departamento Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Granada

Extracto:

UN paraíso fiscal es un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, y en algunos casos puede ser también un territorio de nula tributación. Cuando así ocurra, le serán aplicables los tres grupos de medidas sin que exista incompatibilidad entre ellas. Por ello, podemos afirmar que la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha supuesto un incremento indirecto del bloque dispositivo previstos en nuestro ordenamiento frente a los paraísos fiscales, que probablemente seguirá creciendo en los próximos años.

No obstante, no todos los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, ni todos aquellos de nula tributación, serán calificados en todos los casos como paraísos fiscales, por lo que el alcance de los dos nuevos grupos de medidas es independiente de la consideración del destinatario como paraíso fiscal, diversificando su aplicación.

Palabras clave: paraísos fiscales, nula tributación, efectivo intercambio de información, fiscalidad internacional y fraude fiscal.

Sumario

1. Introducción.
2. Calificación de un territorio como paraíso fiscal.
 - 2.1. Mecanismo de entrada: lista de territorios que son calificados como paraísos fiscales.
 - 2.2. Mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.
 - 2.3. Mecanismo de reentrada.
 - 2.4. Problemas jurídicos para calificar como paraísos fiscales a territorios que forman parte de la Unión Europea.
3. Calificación de un territorio de nula tributación.
 - 3.1. Concepto.
 - 3.2. Distinción del país o territorio de nula tributación con los paraísos fiscales.
4. Calificación de un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información tributaria.
5. Consecuencias de la calificación de paraíso fiscal: disposiciones antiparaísos.
 - 5.1. Disposiciones antiparaísos no modificadas.
 - 5.2. Disposiciones antiparaísos modificadas o introducidas por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y por la LIRPF.
6. Disposiciones aplicables a los territorios de nula tributación.
7. Disposiciones aplicables a los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información.
8. Conclusiones.
 - 8.1. Revisión inmediata de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.2. Revisión periódica de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.3. Incorporación de nuevos mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.4. Criterios a seguir en la futura revisión de la lista de paraísos fiscales.
 - 8.5. Compatibilidad de las medidas antiparaíso con las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información o, en su caso, con las referentes a territorios de nula tributación.

1. INTRODUCCIÓN

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha establecido a efectos tributarios tres calificaciones jurídicamente relevantes de los territorios o países: paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria.

Según dispone la Exposición de Motivos de esta norma «*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*».

Por tanto, se ha mantenido la clásica consideración de paraíso fiscal, pero, como novedad, se ha diferenciado este concepto, clara y genéricamente, de los territorios de nula tributación.

Por otro lado, también se incorpora una tercera calificación: los territorios con los que existe un efectivo intercambio de información, que a nuestro juicio está íntimamente ligada al mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, y que formulada en sentido negativo, ha sido utilizada por el legislador para implantar algunas medidas específicas en el IRNR.

A lo largo de este trabajo pasamos a exponer cuándo será aplicable cada una de ellas y qué consecuencias jurídicas llevarán aparejadas que, como es obvio, difieren sensiblemente entre sí; consecuencias manifestadas a través de disposiciones normativas de carácter defensivo y fines desincentivadores, directamente aplicables a operaciones relacionadas con cada uno de estos tres grupos de territorios, deteniéndonos especialmente en aquellas que se han instaurado o han sido modificadas con la Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y la Ley 35/2006, del IRPF.

2. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO COMO PARAÍSO FISCAL

2.1. Mecanismo de entrada: lista de territorios que son calificados como paraísos fiscales.

El Real Decreto 1080/1991 estableció una enumeración de territorios que tendrán la consideración de paraíso fiscal, configurando una lista negra de jurisdicciones a las que les serán aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa.

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal sigue la misma técnica legislativa que el citado Real Decreto e igualmente realiza en su disposición adicional primera una remisión reglamentaria para determinar qué territorios tendrán esta consideración, convalidando en su disposición transitoria segunda la lista contenida en el Real Decreto 1080/1991 hasta nuevo desarrollo reglamentario. Esa lista la conforman los siguientes territorios y países:

1. Principado de Andorra.
2. Antillas Neerlandesas.
3. Aruba.
4. Emirato del Estado de Bahrein.
5. Sultanato de Brunei.
6. República de Chipre.
7. Emiratos Árabes Unidos.
8. Gibraltar.
9. Hong-Kong.
10. Anguilla.
11. Antigua y Barbuda.
12. Las Bahamas.
13. Barbados.
14. Bermuda.
15. Islas Caimanes.
16. Islas Cook.
17. República de Dominicana.
18. Granada.
19. Fiji.
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal).
21. Jamaica.
22. República de Malta.
23. Islas Malvinas.
24. Isla de Man.
25. Islas Marianas.
26. Mauricio.
27. Monserrat.
28. República de Naurú.
29. Islas Salomón.
30. San Vicente y las Granadinas.
31. Santa Lucía.
32. República de Trinidad y Tobago.
33. Islas Turks y Caicos.
34. República de Vanuatu.
35. Islas Vírgenes Británicas.
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.
37. Reino Hachemita de Jordania.
38. República Libanesa.
39. República de Liberia.
40. Principado de Liechtenstein.
41. Luxemburgo.
42. Macao.
43. Principado de Mónaco.
44. Sultanato de Omán.
45. República de Panamá.
46. República de San Marino.
47. República de Seychelles.
48. República de Singapur.

De esta lista llama poderosamente la atención dos aspectos. En primer lugar, que el Real Decreto 1080/1991 no estableciese en su redacción inicial ninguna referencia a los criterios utilizados por

el Ministerio de Economía y Hacienda para calificar como tales a los citados territorios, circunstancia que se ha mantenido en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. No obstante, atendiendo a la época en que se dictó y a los criterios que las instituciones internacionales utilizaban para identificar a estas jurisdicciones, puede inferirse que se usaron dos directrices: su bajo nivel de tributación en comparación con el de los países miembros de la OCDE y su opacidad informativa.

En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, el carácter cerrado de la enumeración de territorios que la engrosan, lo que ofrece gran seguridad jurídica, ya que no plantea dudas interpretativa ni al contribuyente ni a la Administración sobre la consideración del territorio como paraíso fiscal.

No obstante, la falta de revisión y actualización de la lista, hizo que surgieran algunas voces críticas con ella. En efecto, la falta de revisión podría contravenir la propia finalidad originaria de la norma, dado que algunos países o territorios incluidos en la lista podrían haber modificado su sistema fiscal de forma que posteriormente al momento de su promulgación careciese de sentido su inclusión en la misma; al tiempo que es también posible que otros países o territorios no incluidos inicialmente, merecieran con posterioridad tal calificación¹. Evidentemente, con el transcurso de los años, se necesitaba clarificar esta situación.

2.2. Mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.

Quizás por estas críticas y sobre todo debido al cambio de criterio adoptado por la OCDE, a partir de 2001 para determinar qué territorios debían ser considerados como paraísos fiscales, el Real Decreto 116/2003 introdujo un mecanismo de salida de la citada lista. Según este, un paraíso fiscal dejaría de tener esta consideración cuando firmase con España, y entrase en vigor, uno de estos dos tratados:

- a) Un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.
- b) Un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

Por tanto, con esta disposición también se evidenciaba el cambio de criterio de la Administración española, ya que a partir de entonces solo resultaba relevante la transparencia y el intercambio de información para que se produjese la exclusión de la lista negra.

En esta línea, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal mantiene y otorga rango legal al mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, si bien específica en mayor grado cuándo se considerará que el acuerdo de intercambio de información resultará apto para salir de la misma.

¹ CARMONA FERNÁNDEZ, *Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003; GUTIÉRREZ DE PABLO, «Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales», *Impuestos*, núm. 10, 1995; SALTO VAN DER LAAT, «Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española», *Crónica Tributaria*, núm. 93, 2000; CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 41-98.

Así, desde el momento en que resulten aplicables, dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España:

- a) Un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, o
- b) Un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración (paraíso fiscal).

La cláusula de salida prevista en la ley sigue acudiendo a la firma de un Convenio o de un Acuerdo con España para que el territorio deje de ser calificado como paraíso fiscal. No obstante, la novedad radica en que nos indica qué ocurrirá en caso de que el instrumento ratificado no contenga ninguna mención en relación a esta cuestión, atribuyendo efectos contrarios a uno y a otro instrumento.

Para dejar de ser calificado como paraíso fiscal resultará suficiente la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que sea necesario que este lo indique expresamente. El silencio del Convenio sobre esta cuestión presumirá la suficiencia de la información intercambiada.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información será necesario que este contenga de forma expresa una disposición que establezca que el Estado contratante dejará de ser calificado como paraíso fiscal. En este caso, el silencio presumirá la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Notemos que la cláusula de salida y, por tanto, la propia calificación de paraíso fiscal, está directamente asociada a otro nuevo concepto que introduce la Ley de Prevención del Fraude Fiscal: territorios con los que existe efectivo intercambio de información tributaria, que quedan definidos en virtud de la existencia de algún Convenio o Acuerdo con España y donde el silencio sobre esta materia debe ser interpretado de igual manera a como se prevé para la cláusula de salida, esto es, en el caso de los Convenios para evitar la doble imposición, el silencio presupone la suficiencia de la información intercambiada para considerar que existe efectivo intercambio de información, mientras que ocurre a la inversa cuando de Acuerdos de intercambio de información se trata.

Ante esta situación, cabe preguntarse cuál es la razón que justifica este trato diferenciado entre Convenios y Acuerdos internacionales para que el territorio que los firme deje de ser calificado como paraíso fiscal, y, en su caso, para que se considere que con ellos existe un efectivo intercambio de información.

El motivo no puede ser otro que la distinta naturaleza de la información intercambiable y, en última instancia, del grado de soberanía que se cede a través de uno u otro tipo de instrumento.

La cesión de soberanía fiscal que se deriva de la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información es mucho mayor que la resultante de la firma de un

acuerdo de intercambio de información. Para CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, «*Tampoco puede perderse de vista que la firma de un CDI por parte del «paraíso fiscal» también puede traer consigo un aumento de determinado tipo de inversiones (empresariales) en su territorio y una prohibición de determinadas discriminaciones fiscales (artículo 24 MC OCDE), mientras que la firma de un mero acuerdo de "suministro" de información no lleva asociada este tipo de consecuencias económicas y jurídicas. A la postre, a través de la primera fórmula (firma de un CDI) se persigue dismantelar los aspectos del "sistema fiscal" del paraíso fiscal que poseen efectos más perniciosos para España, esto es, se persigue "dismantelar materialmente" el paraíso fiscal; mientras que a través de la segunda fórmula (firma de un acuerdo de intercambio de información fiscal) únicamente se busca articular un canal de cooperación administrativa entre el "paraíso fiscal" y las autoridades españolas*»².

En relación a los Convenios firmados por España para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio, que incorporan cláusula de intercambio de información, comprobamos cómo con carácter general, y sin perjuicio de determinadas variaciones en casos concretos, dicha cláusula sigue el contenido del artículo 26 del Modelo Convenio OCDE. En el pasado ha existido un alto grado de adecuación de España a las recomendaciones de la OCDE en esta materia, y por ello resulta lógico presumir que el legislador ha fijado como umbral mínimo de información intercambiable el contenido de dicho precepto. No obstante, no deja de ser una presunción basada en los antecedentes históricos, ya que no se precisa el alcance que debe poseer tal cláusula, ni el nivel mínimo de asistencia administrativa que debe articular, ni tampoco el Modelo de Convenio que, en su caso, podría servir como patrón para configurarla.

Además, no debemos ignorar que las cláusulas de intercambio de información que pivotan sobre el Modelo Convenio OCDE, son distintas según la versión del Modelo de Convenio que se tome en consideración. Las posibilidades de intercambio de información que ofrece la redacción del artículo 26 del citado Modelo Convenio, aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 1 de junio de 2004, son sensiblemente mayores que las que contenía la versión anterior. La nueva versión establece la obligación para los Estados contratantes de intercambiar cualquier información que pueda ser relevante para la aplicación de la normativa tributaria en el otro Estado, que podrá ser utilizada tanto para aplicación de impuestos directos como indirectos, no quedando restringida a los impuestos cubiertos por el Tratado. Ahora bien, el párrafo tercero sigue manteniendo ciertas excepciones al intercambio de información, basadas en la necesidad de que la normativa interna del Estado requerida posibilite la obtención de esa información, si bien, y como importante novedad, introduce en los párrafos cuatro y cinco la imposibilidad de que se alegue el secreto bancario o el interés doméstico de la información requerida para rechazar el suministro de información solicitado³.

² CALDERÓN CARRERO, J.M., MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaiso fiscal españolas...» *op. cit.*

³ En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J.M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaiso fiscal españolas...» *op. cit.*, indican que el Modelo Convenio OCDE indicado «*Sigue estableciendo un nivel de suministro de datos cuya mayor o menor amplitud se hace depender en buena medida de lo previsto en el ordenamiento interno de los Estados contratantes; es decir, aun cuando el convenio para evitar la doble imposición recoja la última versión del artículo 26 Modelo Convenio OCDE, lo cierto es que cualquiera de los Estados firmantes podrá restringir a través de su normativa interna (y/o práctica administrativa) el nivel y calidad de suministro de información con trascendencia tributaria que facilitaría a las autoridades españolas. Tal circunstancia no concurre en la misma medida si se siguiera el artículo 26 del 1996 US Treasury Model Convention, el US Tax Information Agreement Model (TIEA model) o el 2002 OECD Model Agreement on Exchange Information in Tax Matters, dado que en estos tres casos se articulan anti-blocking statutes provisions*».

Pese a que las cláusulas de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición son distintas según la versión del Modelo Convenio que se tome en consideración, atendiendo a la redacción de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal debemos considerar que ninguno de los Estados con los que España tenga firmado un Convenio de esta naturaleza, con independencia de la fecha y del tipo de Modelo Convenio tomado como referencia, podrán ser calificados como paraíso fiscal. De manera que si tuviésemos que fijar el umbral mínimo de información intercambiable lo situaríamos en el contenido de la redacción previa al año 2004 del artículo 26 del Modelo Convenio OCDE.

Por otro lado, en relación a los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria suscritos por España, tampoco se hace referencia a ese umbral mínimo de información intercambiable que permitiría que dejasen de ser calificados como paraísos fiscales. Pese a ello, parece lógico pensar que nuestra Administración tomará como referencia el modelo de intercambio de información de la OCDE, ya que España es miembro de pleno derecho de esta institución y, como hemos indicado, tradicionalmente viene cumpliendo las recomendaciones que de ella emanan.

Notemos que a consecuencia de la entrada en vigor de la Directiva comunitaria sobre el ahorro nuestro país ha suscrito un total de diez Acuerdos de intercambio de información con territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales ⁴, de los cuales, cuatro de ellos –Islas Cayman,

-
- ⁴ • Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 17 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la Isla de Guernesey. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 21 de enero de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Anguila y el Reino de España relativo al intercambio automático de información en materia de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 12 de abril de 2005, relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos, en nombre de las Antillas Holandesas y el Reino de España. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 14 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de España y la isla de Jersey. (BOE 30-06-2005).
- Aplicación provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Vírgenes y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 29-06-2005)
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 18 de febrero de 2005, constitutivo de Acuerdo relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre la Isla de Man y el Reino de España. (BOE 29-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 4 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Turcas y Caicos y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 29-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 26 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de las Islas Caimán y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 28-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 11 de abril de 2005, relativo a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro entre el Reino de los Países Bajos en nombre de Aruba y el Reino de España. (BOE 28-06-2005).
- Aplicación Provisional del Canje de Notas, de 26 de noviembre de 2004 y 7 de abril de 2005, entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en nombre de Montserrat y el Reino de España relativo al intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. (BOE 28-06-2005).

Aruba, Anguilla y Monserrat– implantan de inmediato el intercambio de información automático en relación a las rentas objeto de regulación en la citada norma.

Inmediatamente debemos preguntarnos si la entrada en vigor de estos cuatro Acuerdos, que permiten el intercambio automático de información sobre los rendimientos del ahorro –fundamentalmente intereses, con algunas excepciones, y determinados dividendos y plusvalías procedentes de ciertas instituciones de inversión colectiva– que perciban personas físicas residentes en el otro territorio, ha supuesto que dejen de ser considerados como paraísos fiscales conforme a la normativa española; o, dicho de otro modo, si basta con ofrecer información automática sobre los rendimientos del ahorro correspondientes a personas físicas residentes en España para dejar de aplicar a Islas Cayman, Aruba, Anguilla y Monserrat las normas antiparaísos. ¿Con estos acuerdos se alcanza el umbral mínimo de transparencia e intercambio de información necesario para que se aplique el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales? Lo que en todo caso resulta indiscutible es que estos no señalan expresamente que el territorio firmante dejará de tener la consideración de paraíso fiscal, por lo que según la literalidad de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal seguirán manteniendo esta calificación, lo que a nuestro juicio resulta, cuando menos, llamativo.

Por tanto, de momento, estos cuatro territorios seguirán siendo acreedores del mismo régimen jurídico que el resto de paraísos fiscales, aunque bien es cierto que la futura revisión reglamentaria de la lista podría, y posiblemente debería, excluirlos; sin perjuicio de que algunos de ellos pudiesen ser considerados como territorios de nula tributación, y de que otros, debido al alcance reducido de la información intercambiable, pudieran no ser considerados territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

En todo caso y en lo que respecta al umbral de información a intercambiar para dejar de tener la consideración de paraíso fiscal, parece que el legislador ha apostado por no fijarlo deliberadamente, para de esa forma permitir a la Administración española decidir en cada momento y en función de las circunstancias concretas con cada territorio, cuándo se alcanzará y por consiguiente, dejará de ser calificado como paraíso fiscal.

2.3. Mecanismo de reentrada.

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal también ha incorporado un mecanismo de reentrada en la lista de territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Según la disposición adicional primera, los países o territorios que hayan dejado de ser considerados paraísos fiscales por aplicación del mecanismo de salida de la lista, volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

Resulta acertada la incorporación de esta cláusula que previene el incumplimiento de los requisitos necesarios para que los territorios dejen de ser calificados como paraísos fiscales. Otorga a la lista un carácter más dinámico y la hace más adecuada para enfrentarse a entornos cambiantes.

2.4. Problemas jurídicos para calificar como paraísos fiscales a territorios que forman parte de la Unión Europea.

También generan ciertas dudas los territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991 y que forman parte de la Unión Europea, como Luxemburgo, Malta y Chipre.

a) Luxemburgo.

En el caso de Luxemburgo, España firmó en 1986 un Convenio con este país para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, que incorpora en su artículo 27 un precepto por el que ambas jurisdicciones se comprometen a intercambiar la información necesaria para aplicar el Convenio. No obstante, el Convenio dispone un protocolo anexo que excluye las rentas percibidas por las sociedades *holding* definidas en la legislación especial luxemburguesa contenida actualmente en su ley de fecha 31 de julio de 1929, y el Decreto gran ducal de fecha 17 de diciembre de 1938.

El Real Decreto 1080/1991 establece que Luxemburgo será considerado como paraíso fiscal en relación a las rentas percibidas por dichas sociedades, sobre las que no existiría intercambio de información.

Desde entonces, cabe destacar la aprobación de la Directiva 2003/48/CE sobre la fiscalidad del ahorro. Esta directiva articula un intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación con ciertas rentas –fundamentalmente intereses, con algunas excepciones, y determinados dividendos y plusvalías procedentes de ciertas instituciones de inversión colectiva– que se realicen por un residente de un Estado miembro a personas físicas residentes de otro Estado miembro de la Unión.

Persigue que los rendimientos del ahorro pagados en un Estado miembro a una persona física cuya residencia fiscal esté en otro Estado comunitario, puedan someterse a imposición efectiva de conformidad con la legislación de este último país (principio de tributación en destino); para lo cual, evidentemente, es necesario que al Estado miembro de residencia del perceptor se le informe de las rentas que hayan sido abonadas en el otro Estado. Por ello, la entidad que los abone debe proporcionar a las autoridades tributarias de su Estado la siguiente información:

- a) La identidad y residencia del perceptor de los intereses.
- b) El número de la cuenta en la que se abonen los intereses o la identificación de los valores de renta fija, activos financieros o acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva que dan lugar a los intereses.
- c) El importe de los intereses abonados ⁵.

⁵ La declaración que contenga toda esta información debe presentarse en el mes de marzo de cada año, con respecto a la información relativa al año natural inmediato anterior, para su posterior remisión a la autoridad competente del Estado miembro donde resida el perceptor.

No obstante, Luxemburgo, junto a Bélgica y Austria, supeditaron la aprobación de la directiva a que determinados países terceros y ciertos territorios dependientes de los Estados miembros (centros financieros relevantes de cara a los mercados de capitales europeos) adoptasen medidas equivalentes, entendiendo como tales mecanismos similares de intercambio de información. Como consecuencia de la negativa de estas tres naciones, las negociaciones para aprobar la directiva se bloquearon durante algún tiempo, y la situación se solventó con la instauración de un régimen transitorio para estos tres Estados que no les obliga a suministrar información a otros países miembros –aunque sí tendrán derecho a recibirla–, pero que a cambio, y con el objetivo de garantizar un mínimo de imposición efectiva de los ingresos del ahorro, les impone la obligación de practicar una retención fiscal, cuyo porcentaje irá aumentando con el paso de los años, y de transferir parte de la recaudación al Estado de residencia del perceptor.

Así, la retención a cuenta será del 15 por 100 durante los tres primeros años (del 2005 al 2007), del 20 por 100 durante el trienio siguiente (del 2008 al 2010) y del 35 por 100 posteriormente (a partir del año 2011) sobre el importe de los intereses abonados a personas físicas residentes en otros Estados miembros.

De las cantidades retenidas, el 75 por 100 se transferirá al Estado donde resida el perceptor de los intereses y el 25 por 100 restante se lo quedaría el territorio pagador.

Por ello, mientras siga vigente este régimen transitorio, Luxemburgo sigue ofreciendo opacidad a los titulares de sociedades *holding*, si bien es cierto que las rentas que perciban serán gravadas y compartidas con el Estado de residencia de aquellos.

Cabe plantearse si este hecho puede afectar a su consideración como paraíso fiscal en relación a las rentas percibidas por estas sociedades. Según la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, gravar y compartir la tributación de las rentas generadas en el paraíso fiscal no se contempla como un mecanismo de salida de la lista, por lo que actualmente Luxemburgo seguiría siendo considerado, en relación a las mismas, como paraíso fiscal, sin perjuicio de que pudiese quedar excluido en una futura revisión de la lista de paraísos que tuviese en cuenta como criterios de inclusión no solo la falta de efectivo intercambio de información tributaria sino también la nula tributación.

No obstante, de momento Luxemburgo forma parte de la lista de paraísos fiscales en relación a las rentas percibidas por sus sociedades *holding*. Es esta condición restringida de paraíso la que hace que nos preguntemos si serían aplicables a este país la enorme cantidad de disposiciones antiparaíso que se han introducido en nuestro ordenamiento desde la promulgación del Real Decreto 1080/1991. A nuestro juicio, su condición de paraíso restringida a ciertas rentas, impide que se le aplique el grueso de medidas previsto en nuestro ordenamiento para estos territorios: por ejemplo, no creemos que debería aplicársele la cláusula antiparaíso contenida en el artículo 8 LIRPF; sin embargo, existen otras disposiciones de aplicabilidad más dudosa, por lo que sería recomendable que la Administración indicase cuál o cuáles de estas disposiciones se aplican en relación a Luxemburgo.

b) Chipre y Malta.

La incorporación en 2004 de Chipre y Malta a la Unión Europea, conforme a los artículos 53 y 54 del Acta relativa a las condiciones de Adhesión de estos Estados, hace que les resulten aplicables las normas comunitarias en materia de asistencia mutua e intercambio de información, entre ellas, las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE ⁶.

Recordemos que en relación a la Directiva 77/799/CEE, la STJCE de 12 de abril de 1994, Halliburton Services, asunto C-1/93, también conocida como Sentencia Halliburton, indicaba que *«permite a los Estados obtener cuantas informaciones precisen para que estos puedan realizar una correcta liquidación de los impuestos a los que se refiere la norma comunitaria»*.

Respecto a la Directiva 2003/48/CE, sobre la fiscalidad del ahorro, ninguno de los dos países se acogió al régimen transitorio y, por tanto, desde su incorporación a la Unión Europea vienen intercambiando información de forma automática con los demás Estados miembros.

En todo caso, en relación a todos los territorios comunitarios que aplicasen el intercambio automático de información respecto a los intereses del ahorro, podríamos afirmar que la combinación de las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE conformaría, a nivel comunitario, un intercambio de información fiscal en la imposición directa superior al resultante de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información y, en la mayoría de los aspectos, también mayor al establecido en el Acuerdo modelo de intercambio de información de la OCDE.

No olvidemos que mientras que la Directiva 2003/48/CE articula un sistema de intercambio automático entre los Estados miembros, el Acuerdo modelo de intercambio de información de la OCDE únicamente contempla el intercambio previo requerimiento. Por otro lado, la Directiva 2003/48 limita su ámbito objetivo a los intereses, con algunas excepciones, y determinados dividendos y plusvalías procedentes de ciertas instituciones de inversión colectiva intereses pagados a personas físicas, mientras que el Modelo OCDE no presenta tal limitación, si bien es cierto que la Directiva 77/799/CEE podría suplir en determinados casos el alcance limitado de la Directiva del ahorro.

Entendemos que la aplicación de estas normas en materia de asistencia administrativa mutua e intercambio de información entre los distintos Estados miembros, otorga a estos territorios un nuevo estatus, en la medida en que quedan obligados a suministrar información fiscal a todos los Estados de la Unión Europea, incluido el español, de una calidad igual o superior al umbral mínimo que establecería la cláusula de intercambio de información del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición.

Por tanto, y sin que directamente España haya suscrito Acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria o Convenios para evitar la doble imposición que incorporen cláusula de inter-

⁶ Los artículos 53 y 54 del Acta relativa a las condiciones de Adhesión de los Estados adherentes establecen que *«Al producirse la adhesión, los nuevos Estados miembros serán considerados destinatarios de las Directivas y Decisiones contempladas en el artículo 249 del Tratado CE y en el artículo 161 del Tratado CEEA, siempre que dichas directivas y decisiones hayan sido notificadas a todos los actuales Estados miembros (...) Los nuevos Estados miembros pondrán en vigor las medidas necesarias para dar cumplimiento desde el momento de la adhesión, a lo dispuesto en las directivas y decisiones contempladas en el artículo 249 del Tratado CE y en el artículo 161 del Tratado CEEA (...)»*.

cambio de información, ambos territorios se han comprometido a facilitar a nuestro país y al resto de Estados miembros de la Unión información que, creemos, sobrepasa el umbral mínimo que deberían exigir las autoridades españolas a cualquier territorio para dejar de ser calificado como paraíso fiscal.

Además, si la Administración española siguiese considerando a ambos territorios como paraísos fiscales, como señalaron CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, la práctica totalidad de las normas antiparaíso serían contrarias al Derecho Comunitario al quebrantar el principio de no discriminación. Estas disposiciones antiparaíso serían presunciones automáticas de evasión que producen efectos que van más allá de lo necesario para luchar contra el fraude, haciendo recaer un gravamen desproporcionado sobre el no residente en territorio español que resida en otro Estado miembro de la Unión Europea (STJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01; y STJCE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/2002, entre otras)⁷.

En esta línea, GARCÍA NOVOA manifiesta que con relación a los Estados miembros de la Unión Europea, el sistema de lista para la fijación de paraísos fiscales no es admisible y considera que «Podría entenderse que esta exclusión de la existencia de paraísos fiscales se sobreentiende si lo definitorio de los paraísos es el intercambio de información, ya que esta estaría garantizada en la Unión Europea y cumpliría el estándar mínimo»⁸.

Sin embargo, no parece que sea esta la postura de nuestro legislador, ya que nuestro ordenamiento contemplaba algunas disposiciones antiparaíso donde expresamente reconoce la posible existencia de paraísos fiscales en el seno de la Unión Europea, como así ocurre en el Régimen de la Transparencia Fiscal Internacional—arts. 91.1.13 LIRPF y 107.15 TRLIS— y en el derecho de opción que se otorga a residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea—art. 46 TRLIRNR—. Esta posición legislativa, lejos de ser revisada, ha sido ratificada en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal al dar nueva redacción a la tributación complementaria de rentas hacia el extranjero, prevista en el artículo 19.3 a) TRLIRNR, al incluir aquellos territorios de la Unión Europea que tengan la consideración de paraísos fiscales.

3. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO DE NULA TRIBUTACIÓN

3.1. Concepto.

Según la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal: «Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto

⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Las normas antiparaíso fiscal españolas...» *op. cit.* Los autores analizan la jurisprudencia del TJCE y concluyen con la incompatibilidad de las disposiciones antiparaíso con el Derecho Comunitario cuando aquellas se apliquen sobre territorios que forman parte de la Unión Europea. Finalmente ofrecen algunas alternativas que podría seguir el Estado español para evitar que su normativa interna en relación a territorios privilegiados fiscalmente pertenecientes a la Unión fuese contraria al Derecho Comunitario.

⁸ GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10/2006.

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.

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 indicario 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».

El legislador condiciona la calificación de territorio de nula tributación a que no exista un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR. Sobre esta definición de territorio de nula tributación debemos hacer algunos comentarios.

En primer lugar, entendemos que para calificar como tal a un territorio y aplicarle una disposición prevista en alguno de los tres impuestos que gravan la obtención de renta en nuestro país, se requiere que no exista en aquella jurisdicción un impuesto idéntico o análogo al que determina la aplicación de la citada disposición en España; siendo indiferente a estos efectos la existencia o la ausencia de los otros dos impuestos que gravan la obtención de renta.

Para aclarar este primer comentario, pongamos un ejemplo. Tomemos la presunción de residencia en España de una entidad que se hubiese domiciliado formalmente en un territorio calificado como de nula tributación, incorporada en el artículo 8 TRLIS por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Para considerar a ese territorio como de nula tributación, bastaría con que en él no se aplicase impuesto idéntico o análogo a nuestro IS, con independencia de cuál sea su régimen fiscal respecto a la renta de los no residentes y de las personas físicas residentes.

Por tanto, podemos encontrarnos con que calificamos a una jurisdicción como de nula tributación a efectos de uno de los tres impuestos que gravan en nuestro ordenamiento la obtención de renta, pero que, por el contrario, no sea trasladable esta consideración en relación a los otros dos.

Es más, esta última afirmación nos lleva a la segunda que queremos destacar de este concepto. La calificación de un territorio de nula tributación se ciñe a figuras tributarias de su imposición directa; resulta indiferente el diseño de la imposición indirecta en aquel.

Así, supongamos que el marco de la soberanía propia de cualquier Estado, decidiese gravar exclusivamente las prestaciones de servicios públicos directos a través de tasas y las manifestaciones indirectas de capacidad económica, esencialmente el consumo, no sujetando a gravamen la obtención de renta o la titularidad patrimonial. Imaginemos además que, debido a los altos tipos aplicables, la presión fiscal que soportan los ciudadanos de ese Estado fue más elevada que la de España. Pues

bien, pese a que la cuantía media tributaria per cápita fuese mayor a la que soportamos en España, el territorio sería calificado por nuestro ordenamiento como de nula tributación.

En tercer y último lugar, y como ha señalado acertadamente GARCÍA NOVOA, debemos relativizar la novedad de esta distinción legal de conceptos, pues no cabe duda que ya estaba implícitamente deslindada en el artículo 21 TRLIS, en cuyo contenido se inspira la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal para definir los territorios de nula tributación⁹. El artículo 21 TRLIS establece una exención para evitar la doble imposición internacional por la percepción de dividendos de entidades no residentes gravados en el Estado de la fuente y por la transmisión de participaciones de estas, también gravadas en aquel territorio. Condiciona la aplicación de esta exención al cumplimiento de una serie de requisitos, entre los que se encuentra el que el Estado de la fuente haya gravado esos dividendos o esas rentas con un impuesto idéntico o análogo a nuestro IS.

Tal y como hace la Ley de Prevención del Fraude Fiscal para el concepto de territorio de nula tributación, el artículo 21 TRLIS aclara que bastará con que se haya gravado la renta obtenida por la entidad participada, *«siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta»*. Añade, además, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal a efectos del IRPF, que tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en los términos previstos a nivel reglamentario; desarrollo aún pendiente de implantación. Notemos que el legislador ignora las disquisiciones doctrinales y la clásica calificación legal de este tipo prestaciones y, por el contrario, las equipara a un tributo que grava la obtención de renta, si bien parece lógico considerar que dichas cotizaciones deben correr a cuenta del trabajador y no del empresario para que se pueda efectuar dicha equiparación.

En términos similares a como se establece en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, el artículo 21 TRLIS considera que se entenderá cumplido este requisito cuando el territorio tenga suscrito y resulte aplicable un Convenio para evitar la doble imposición; si bien, a efectos del artículo 21 TRLIS se exige que dicho Convenio tenga cláusula de intercambio de información, mientras que en la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal esta exigencia se omite. Esta omisión resulta lógica en la medida en que el concepto de territorio de nula tributación no va asociado al grado de intercambio de información y de transparencia administrativa de la jurisdicción en cuestión, sino exclusivamente a su ausencia de tributación.

En esta línea, la expresión de impuesto idéntico o análogo al IS también la encontramos en el artículo 91.1 b) LIRPF, si bien en este caso no para referirse a su inexistencia sino como parámetro base sobre el que aplicar el porcentaje del 75 y determinar así la cantidad mínima que se debe haber pagado en el Estado de la fuente por este concepto para evitar aplicar el régimen de transparencia fiscal internacional.

Por tanto, se puede afirmar que la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha venido a dar nombre a un concepto que, en esencia, ya se contemplaba en el IS; extendiéndolo además al resto de los impuestos que gravan la renta en nuestro territorio: IRPF e IRNR.

⁹ GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *op. cit.*

3.2. Distinción del país o territorio de nula tributación con los paraísos fiscales.

Con la entrada en vigor de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nuestro ordenamiento distingue claramente los territorios que serán calificados como paraísos fiscales de aquellos otros que serán considerados de nula tributación.

Se traslada a nuestro ordenamiento, vía legal, el cambio operado en la OCDE sobre la concepción de paraíso fiscal, de manera que la nula tributación de una jurisdicción no sea un criterio para atribuir esta condición.

En este sentido, debemos recordar que a finales del siglo XX, los primeros trabajos de la OCDE en esta materia consideraban determinante la baja o nula tributación en una jurisdicción para atribuirle la condición de paraíso fiscal¹⁰. Sin embargo, el cambio de criterio que operó en esta institución, directamente influenciada por la entrada de la Administración Bush en EE.UU., la condujo a reformular este concepto, ignorando el modelo tributario de cada territorio y centrándose exclusivamente en el grado de opacidad o de falta de suministro o intercambio de información tributaria y a la actitud poco o nada colaboracionista que aquel tuviese con otras jurisdicciones¹¹.

¹⁰ El primer trabajo se publicó en enero de 1998, cuando vio la luz el informe OCDE «Harmful Tax Competition: an emerging global Issue», donde se establecían los criterios para determinar cuándo se ejercía competencia fiscal perniciosa, distinguiendo entre paraísos fiscales y regímenes preferenciales pertenecientes a Estados miembros de la OCDE. Este informe calificaba paraísos fiscales a aquellos que tuviesen una baja o nula imposición y, además, se diese alguna de las siguientes circunstancias:

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

Los requisitos exigibles para calificar como preferencial a un régimen fiscal de algún territorio vinculado a un Estado miembro de la OCDE eran muy similares a los anteriores, si bien inicialmente tenían dos diferencias:

- a) El requisito de ausencia de actividad económica real era sustituido por la consideración de régimen de estanqueidad *—ring-fencing—*, de manera que solo fuese aplicable a no residentes y que excluyese de sus ventajas a los residentes. Para ello, estos últimos no podrían invertir en entidades a las que se les aplicase este régimen o realizar operaciones con entidades acogidas al mismo.

De esta forma, como señala MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., en «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos del IEF*, núm. 01/2002, el país que diseña este tipo de régimen pretende blindar su economía y su recaudación de los efectos perjudiciales que provocaba.

- b) Además, se establecían ocho factores adicionales que, pese a no ser claves, podían ayudar a determinar la existencia de un régimen preferencial.

¹¹ Bajo la Administración Clinton, EE.UU. fue uno de los mayores impulsores del trabajo de la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial. Sin embargo, en febrero de 2001, ya bajo la Administración Bush, empezaron a aparecer publicados en la prensa internacional, diversos artículos con posturas muy críticas sobre este trabajo de la OCDE. El 10 de mayo de 2001 se publicó en el *Washington Times* la «posición oficial» de la Administración Bush.

Así, el Departamento del Tesoro de EE.UU., en la figura de su Secretario de Estado. O'NEILL, «US Treasury Secretary statement on OECD tax havens», *Tax Notes Internacional*, vol. 22, núm. 21, 2001, págs. 2.617 y ss., rechazó la parte del informe OCDE de 1998 en la que se exigía a los países y territorios calificados como paraísos fiscales que estableciesen un nivel impositivo mínimo, como así se derivaba del requisito de ausencia de actividad económica real o presencia sustancial, y consideraba que las medidas defensivas frente a estos debían aplicarse en los mismos términos que a los regímenes preferenciales de la OCDE, lo que suponía aplazar su aplicación hasta el 1 de abril de 2003.

Esta variación de criterio del gobierno de los EE.UU., unido a la posición favorable de la Unión Europea para potenciar este tipo de políticas, como así lo manifestó la Comisión Europea en su informe «Política fiscal en la UE - Prioridades

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

Tanto unos como otros ejercen una competencia fiscal frente al resto de jurisdicciones. Sin embargo, y sin perjuicio de que los paraísos fiscales puedan también aplicar una reducida o nula fiscalidad, estos basan su atractivo esencialmente en que suponen un destino idóneo para la ocultación de rentas por la opacidad que ofrecen; mientras que los territorios de nula tributación ofrecen como ventaja comparativa la ausencia de tributación de las rentas de los contribuyentes.

Por tanto, mientras los paraísos fiscales ejercen una competencia fiscal lesiva o perjudicial en el plano internacional, en la medida en que impiden que este pueda determinar y aplicar correctamente sus tributos, fomentando la defraudación en el Estado de residencia del contribuyente; los territorios de nula tributación no tienen por qué hacer este tipo de competencia fiscal lesiva, ya que su calificación se basa en la adopción de un sistema fiscal nulo o de baja intensidad tributaria, opción enmarcada en el ámbito de su soberanía fiscal y que no supone un menoscabo de la soberanía fiscal del resto de Estados, siempre y cuando acepte el intercambio de información para que estos puedan determinar y aplicar correctamente sus tributos.

Al margen de esta distinción esencial entre ambos conceptos, otro aspecto diferenciador radica en el carácter genérico o singular de cada calificación. En efecto, mientras que la calificación de paraíso fiscal suele provocar la aplicación en bloque del conjunto de medidas antiparaíso previstas en nuestro ordenamiento, la calificación de territorio de nula tributación es singular para cada uno de los impuestos que grava la obtención de renta en nuestro ordenamiento. Pensemos, por ejemplo, en un Estado que decidiese eliminar el IS en su territorio, pero que mantuviese el resto de impuestos en términos similares a los nuestros. Su consideración como jurisdicción de nula tributación quedaría acotada a efectos de las rentas obtenidas por o de las sociedades residentes en aquel territorio, no siendo trasladable a aquellas que obtuviesen las personas físicas residentes o los no residentes, ni por supuesto, a efectos de la imposición indirecta.

4. CALIFICACIÓN DE UN TERRITORIO CON EL QUE NO EXISTE UN EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal también prevé la introducción de un tercer concepto: *países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria*, que serán aquellos con los que exista:

«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;

para los próximos años», emitido también en 2001, provocaron un reenfoque de la OCDE en su informe de 2001, «Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report», reconfigurando la propuesta inicial de 1998 y estableciendo como parámetros fundamentales para considerar a un territorio como paraíso fiscal la falta de intercambio de información efectiva y la existencia de normativas o prácticas administrativas poco transparentes.

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».

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

Además, como ya indicamos, para que un territorio deje de ser calificado como paraíso fiscal resultará suficiente la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, sin que sea necesario que este lo indique expresamente. El silencio del convenio sobre esta cuestión presumirá la suficiencia de la información intercambiada para que el territorio deje de tener la condición de paraíso.

Por el contrario, en el caso de la firma de un Acuerdo de intercambio de información será necesario que este contenga de forma expresa una disposición que establezca que el Estado contratante dejará de ser calificado como paraíso fiscal. En este caso, el silencio presumirá la insuficiencia de la información intercambiada y, por tanto, el mantenimiento de su condición de paraíso.

Pues bien, en relación a los territorios con los que existe efectivo intercambio de información tributaria, el silencio sobre esta materia en los convenios o en los acuerdos se interpreta de igual manera. En el caso de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, el silencio sobre la condición que adquirirá el territorio firmante presupone la suficiencia de la información intercambiada para considerar que existe efectivo intercambio de información tributaria; mientras que ocurre a la inversa cuando de Acuerdos de intercambio de información se trata, siendo necesario que se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a estos efectos.

Entonces, expuesto lo anterior, cabe preguntarse por qué el legislador no se ha remitido a este concepto para regular el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales; esto es, ¿Por qué no ha establecido expresamente que dejarán de tener esta condición aquellos territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria?

Lo desconocemos. Una respuesta a esta cuestión podría ser que el legislador ha querido dejar la puerta abierta a una categoría intermedia de territorios: aquellos que intercambian información suficiente para no ser calificados como paraísos fiscales pero que, sin embargo, resulta insuficiente para considerar que existe con ellos un efectivo intercambio de información tributaria.

Este argumento nos llevaría a afirmar que el umbral de información exigible a un territorio para que deje de ser calificado como paraíso fiscal debe ser menor que el que se requiere para que pase a ser considerado como territorio con el que existe un efectivo intercambio de información.

Ahora bien, queda pendiente por determinar dónde se fija el umbral mínimo de información y transparencia en uno y otro caso.

En el caso de los Convenios con cláusula de intercambio de información, al tratar el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales ya indicamos que si tuviésemos que fijar el umbral mínimo de información intercambiable lo situaríamos en el contenido de la redacción previa al año 2004 del artículo 26 del Modelo Convenio OCDE. A tenor de la literalidad de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y de los citados convenios, no se podría calificar como paraíso fiscal a ninguno de los Estados con los que España tenga firmado un convenio que contengan la redacción previa al año 2004 del citado artículo 26 del Modelo Convenio OCDE.

De igual forma y por un motivo estrictamente cronológico, en los citados convenios tampoco se establece que el nivel de intercambio de información sea insuficiente para considerar que existe un efectivo intercambio de información tributaria; sin embargo, el último párrafo del punto tercero de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal nos advierte que reglamentariamente se podrán establecer supuestos en los que, debido a las limitaciones en el intercambio de información, se considere que no exista efectivo intercambio de información tributaria, por lo que nada impide que vía reglamentaria se excluyan de esta calificación a Estados con los que se encuentre vigente algún Convenio o Acuerdo de esta naturaleza.

No obstante, en todo caso, sí que podemos afirmar que todas aquellas jurisdicciones con las que exista un efectivo intercambio de información no serán consideradas paraísos fiscales; pero que, por el contrario, no todas las que no tengan esta última calificación, tendrán un efectivo intercambio de información tributaria con España en los términos legalmente expresados.

De igual modo, parece deducirse que un paraíso fiscal será un territorio con el que no existe en efectivo intercambio de información, lo que nos lleva a formular otra afirmación interesante relacionada con la convivencia en nuestro ordenamiento de ambas realidades jurídicas: a los paraísos fiscales no solo les serán aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa, sino también las disposiciones defensivas previstas para los territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información.

5. CONSECUENCIAS DE LA CALIFICACIÓN DE PARAÍSO FISCAL: DISPOSICIONES ANTIPARAÍOS

Antes de la iniciativa de la OCDE para acabar con la competencia fiscal perniciosa, muchos Estados fueron introduciendo en su normativa disposiciones antiparaísos fiscales, entre ellos, España.

Nuestro ordenamiento recoge un variada gama de este tipo de medidas que han sido implantadas de forma progresiva desde finales de los ochenta y que afectan especialmente a la imposición directa –IRPF, IS e IRNR–. Sin ser este el marco adecuado para tratar en profundidad cada una de ellas, las enumeramos y comentamos sintéticamente, deteniéndonos en aquellas que han sido implantadas o que han sufrido alguna modificación sustancial, más allá de la mera actualización numérica de algún artículo o artículos a los que se refieren, con la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y con la LIRPF.

5.1. Disposiciones antiparaísos no modificadas.

5.1.1. LIRPF.

En la Ley 35/2006 del IRPF se mantienen las siguientes disposiciones antiparaísos fiscales:

a) Residencia habitual en territorio español.

- Artículo 8.2 LIRPF. El cambio de residencia de una persona física de nacionalidad española a un paraíso fiscal no se hará efectivo hasta que transcurra el período impositivo en que se efectúa el cambio y los cuatro períodos siguientes, por lo que durante esos períodos deberá tributar por sus rentas en el IRPF español, con independencia de que realmente siga o no siga residiendo en nuestro territorio.

El legislador establece una presunción *iuris et de iure*, presumiendo que todo traslado de un nacional a un paraíso fiscal se produce, en cualquier caso, por motivos fiscales; y para evitar este cambio ficticio de residencia, establece una prórroga legal de la condición de residente en España.

Notemos que esta disposición discrimina a las personas físicas de nacionalidad española respecto a otras personas físicas que tengan nacionalidad de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea y que residan en nuestro territorio.

Así, para un residente en España, nacional de otro Estado miembro de la Unión Europea (o de un territorio tercero), que decidiese trasladar su residencia a un paraíso fiscal, bastaría con que aportase medios de prueba a la Administración española de su permanencia durante más de 183 días en el citado territorio; con ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.1 a) LIRPF, se consideraría efectivo el cambio de residencia desde ese mismo período impositivo.

Sin embargo, si el residente en España fuese de nacionalidad española, le sería aplicable esta disposición antiparaíso fiscal que estamos comentando y, por tanto, seguiría siendo considerado residente en nuestro país durante ese período y los cuatro siguientes.

Por ello compartimos la opinión expresada por GARCÍA PRATS que considera que el precepto resulta, cuanto menos, controvertido al hilo de la Jurisprudencia reiterada del TJCE en relación al principio de no discriminación, que tiene como uno de sus propósitos esenciales evitar dentro de un Estado miembro la existencia de diferentes sistemas en virtud de la nacionalidad. Esta sería una variante inversa de discriminación, en la medida en que discrimina de forma negativa a los ciudadanos nacionales en relación a los no residentes, cuando lo habitual suele ser la discriminación de signo contrario ¹².

Ahondando en las dudas jurídicas que plantea este precepto, GÓMEZ CALLEJA cuestiona su constitucionalidad, utilizando como argumento la vulneración del principio constitucional de igualdad, vía proporcionalidad, recogido en el artículo 14 de Constitución Española, al hilo de la doctrina de nuestro máximo intérprete constitucional ¹³. Para esta autora, la imposibilidad de presentar prueba alguna que quiebre esta presunción legal resulta contraria al principio de contradicción contenido en el artículo 24 de nuestra Constitución, dejando al contribuyente en una flagrante indefensión.

En efecto, nuestra reciente jurisprudencia constitucional sobre el principio de proporcionalidad, contenida entre otras en las SSTC 233/2005, 26 septiembre, 70/2002, de 3 de abril y 207/1996, de 16 de diciembre, considera que una disposición legal es respetuosa con dicho principio cuando, «*la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)*».

En sentencias anteriores, como las SSTC 66/1985 y 50/1995, nuestro Tribunal Constitucional había indicado que el principio de proporcionalidad consistía en una *relación ponderada de medios a fines*, pero este nuevo desarrollo, basado en la exigencia de tres requisitos concretos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, procede del Derecho Comunitario, en especial, en la reiterada y consolidada jurisprudencia del TJCE, que tiene como muestra las STJCE de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96; de 15 de junio de 1999, asunto C-394/97; y de 28 de octubre de 1999, asunto C-55/98, entre otras.

En este sentido cabe preguntarse si no estaríamos ante un precepto desproporcionado atendiendo a los fines perseguidos por el legislador, ya que existen otras alternativas menos agresivas que otorgarían, posiblemente, una eficacia similar, como el mecanismo de inversión de la carga de la prueba, mediante el uso de una presunción *iuris tantum*.

¹² Algunas sentencias que se han pronunciado sobre este tema son: Caso Werner (C112-91) y Asscher (C107/94). Para mayor abundamiento, consúltese a GARCÍA PRATS, (1998), *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid.

¹³ GÓMEZ CALLEJA, I., «La residencia fiscal en las nuevas Leyes del IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, 195/Marzo, 2001. Por otro lado, y como también señala esta autora, una manera de evitar la aplicación del precepto en la práctica será efectuando un traslado indirecto, a fin de que el cambio de residencia hacia un paraíso fiscal se realice tras haber permanecido durante un año en otro país.

- Artículo 9.1 a) LIRPF. Se trata de un precepto previsto para dificultar la traslación de la residencia fiscal de las personas físicas hacia paraísos fiscales. Endurece las condiciones para quebrantar la presunción *iuris tantum* del cómputo de las ausencias esporádicas a efectos de determinar si el período de permanencia en territorio español del sujeto durante el año natural ha superado los 183 días, y, en consecuencia, si pasa a considerarse residente habitual y, por tanto, contribuyente en el IRPF.

A efectos de determinar el período de permanencia en territorio español durante el año natural se incluyen las ausencias esporádicas, salvo que el sujeto presente certificado de residencia fiscal en otro Estado expedido por las autoridades tributarias competentes; sin embargo, cuando se trate de un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, no basta con que el sujeto presente un certificado fiscal de residir en aquella jurisdicción, sino que tendrá que aportar otras pruebas que demuestren la permanencia en ese territorio durante más de 183 días.

b) Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (RTFI). Imposibilidad de deducción en cuota y presunciones de aplicación del RTFI

- Artículo 91.1.8 LIRPF. Deducción en cuota líquida. El RTFI establece la integración en la base imponible general del contribuyente de ciertas rentas, entre ellas los dividendos, percibidas por entidades no residentes controladas por aquel. Simultáneamente, para evitar la doble imposición internacional, permite la deducción en cuota líquida de los impuestos que se hayan pagado en el extranjero por este motivo. Sin embargo, establece expresamente la imposibilidad de aplicarse dicha deducción cuando los impuestos hayan sido satisfechos en paraísos fiscales.
- Artículo 91.1.11 LIRPF. Presunciones para aplicar el RTFI. Presunciones, que admiten prueba en contrario, previstas para entidades no residentes localizadas en un paraíso fiscal y controladas por el contribuyente, con la finalidad de imputar en la base imponible general de este último las rentas obtenidas por aquellas.
- Artículo 91.1.13 LIRPF. *Aplicación* del RTFI cuando las entidades no residentes en territorio español lo hagan en otro territorio miembro de la Unión Europea, calificado como paraíso fiscal.

c) Derechos de imagen. Imposibilidad de deducción en cuota

- Artículo 92.4.2 LIRPF. *Deducción en cuota*. El régimen de imputación de renta de los derechos de imagen prevé que cuando exista una relación laboral del contribuyente con una entidad y esta última, o una persona vinculada a ella, se haga indirectamente, a través de la transmisión de un tercero, con los derechos de imagen de aquel, se impute en la base imponible general del contribuyente la cantidad resultante de sustraer a la cuantía pagada por dicha entidad, o la persona vinculada a ella, el ingreso obtenido por el contribuyente por la cesión al tercero transmitente de sus derechos.

Para evitar dobles imposiciones, la imputación de renta va acompañada del derecho a aplicarse una deducción en cuota líquida por los impuestos pagados por el propio contribuyente o por la primera entidad cesionaria correspondientes a la renta que sí imputa. Sin embargo, el legislador prevé la imposibilidad de que el contribuyente pueda aplicarse esta deducción cuando los tributos hayan sido pagados en paraísos fiscales.

d) Obligaciones de información.

- Disposición adicional decimotercera LIRPF. Los contribuyentes en el IRPF o en el IS deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

5.1.2. *TRLIS.*

En el TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, se mantienen las siguientes disposiciones antiparaísos fiscales:

a) Gastos no deducibles.

- Artículo 12.3 y 12.4 TRLIS. Imposibilidad de dotar provisión por depreciación de valores mobiliarios cuando la entidad participada resida en paraísos fiscales, excepto que consolide sus cuentas con las de la entidad que realiza la dotación en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.
- Artículo 14.1 g) TRLIS. En el caso de las prestaciones de servicios, se presume un valor de mercado cero para la prestación al considerarla como gasto no deducible, salvo que el pagador demuestre que el gasto responde a una operación efectivamente realizada.

b) Subcapitalización sin excepciones.

- Artículo 20.3 y 20.4 TRLIS. No aplicación de las excepciones a la regla de subcapitalización cuando las operaciones se efectúen con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

c) Exclusión de exenciones.

- Artículo 21.1 b) TRLIS. Impide la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos pagados por una entidad no residente en territorio español, cuando esta se encuentren localizada en un paraíso fiscal.

- Artículo 21.2 TRLIS. Impide la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
 - Artículo 22.1 b) TRLIS. Impide la aplicación de la exención prevista para las rentas obtenidas en el extranjero por un establecimiento permanente, que procedan de una actividad empresarial y que hayan sido gravadas por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS, cuando dicho establecimiento se encuentre situado en un paraíso fiscal.
- d) Exclusión de deducciones en cuota.
- Artículo 37.2 TRLIS. De igual modo, tampoco será posible la deducción en cuota del 25 por 100 del importe de las inversiones o gastos acometidos en las actividades de exportación, cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado como paraíso fiscal.
 - Artículo 42.4 TRLIS. Improcedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios cuando ésta se materialice en la compra de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier entidad residente en un paraíso fiscal. El precepto excluye la aplicación de esta deducción a la compra de valores de entidades no residentes cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 TRLIS y entre ellas, como hemos indicado con anterioridad, se encuentran las que residan en un paraíso fiscal.
- e) Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (RTFI). Imposibilidad de deducción en cuota y presunciones de aplicación del RTFI.
- Artículos 107.9, 107.12 y 107.15 TRLIS. Nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe anterior en relación a las disposiciones antiparaísos fiscales sobre el RTFI en el IRPF.
- f) *Sociedades de capital-riesgo. Atracción de rentas y exclusión de la exención.*
- Artículo 55.5 TRLIS. Los dividendos y las participaciones en beneficios percibidos de las entidades de capital-riesgo y las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las entidades de capital-riesgo se entenderán obtenidas en territorio español cuando la renta se obtenga a través de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.
 - Artículo 55.6 TRLIS. Pérdida de la exención del 99 por 100 de las rentas que se obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas, cuando la persona o entidad adquirente de los valores sea residente en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

g) Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros. Atracción de rentas.

- Artículo 118.4 TRLIS. Se limitan los beneficios del régimen de las empresas de tenencia de valores extranjeros a favor de no residentes en España en el caso de que el perceptor de las rentas resida en un paraíso fiscal. En ese caso se considera que las rentas se han obtenido en territorio español.

h) Imputación de rentas.

- Artículo 60.1 TRLIS. *Régimen fiscal especial de las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) constituidas en paraísos fiscales.* Este precepto se repetía literalmente en el TRLIRPF, que se mantiene en la nueva LIRPF, si bien esta última ha añadido un punto cuarto que comentaremos en el siguiente epígrafe.

Dirigido a sujetos pasivos que tributen en el IS o en el IRNR que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente en España, pretende desincentivar la participación en IIC constituidas en paraísos fiscales y para ello, establece que se imputará anualmente en la base imponible del impuesto la cuantía positiva resultante de la diferencia entre el valor liquidativo de las participaciones al día de cierre del período impositivo y el valor de adquisición.

Para determinar el valor liquidativo presupone, salvo prueba en contrario, que será el 15 por 100 del valor de adquisición. En relación a este último valor, considera que las rentas que se imputen anualmente por este concepto pasarán a ser consideradas como mayor valor de adquisición, mientras que los dividendos que reparte este tipo de IIC, que no se imputarán en base ni darán derecho a deducción por doble imposición internacional, minorarán el valor de adquisición.

- Artículo 87.5 TRLIS. *Canje de valores.* Integra en la base imponible del IS o del IRPF, según corresponda, las rentas manifestadas en los canjes de valores en que intervengan personas domiciliadas o establecidas en paraísos fiscales.
- Artículo 88.4 TRLIS. *Tributación de los socios en la operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial.* Integra en la base imponible del IS o del IRPF de los socios, según corresponda, las rentas manifestadas en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en paraísos fiscales.

i) Exclusión de deducción en base.

- Artículo 89.3 TRLIS. *Imposibilidad de aplicar una deducción en base imponible prevista para las operaciones de absorción y escisión total o parcial* en los casos en los que la entidad adquirente participe en al menos un 5 por 100 del capital de la entidad transmitente, cuando este último resida en un paraíso fiscal.

5.1.3. TRLIRNR.

En el TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, se mantienen las siguientes disposiciones antiparaísos fiscales:

- a) Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y sin presencia en territorio español que obtengan renta en nuestro territorio.
 - Artículo 39 2.b) TRLIRNR. Prevé aplicar la regulación general de tipos impositivos en el IRNR, a las retenciones que correspondan a rentas percibidas por entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en un paraíso fiscal, sin entender que pueda resultar posible acreditar la residencia de los miembros de la entidad y sin posibilidad de aplicar exenciones.
- b) Exclusión de la opción de tributación según la normativa del IRPF para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.
 - Artículo 46 TRLIRNR. Este precepto posibilita que una persona física residente en un Estado miembro de la Unión Europea y que haya obtenido durante el ejercicio en España, por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el IRNR, siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el IRNR. No obstante, esta opción no se otorga a contribuyentes que residan en paraísos fiscales situados en la Unión Europea.

5.2. Disposiciones antiparaísos modificadas o introducidas por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y por la LIRPF.

Las novedades introducidas por la Ley 35/2006 del IRPF son:

5.2.1. LIRPF.

- a) Exclusión de exención.

• Artículo 7 p), párrafo 2.º LIRPF. El Real Decreto Legislativo 3/2004, que aprobó el TRLIRPF, ya condicionaba la aplicación de la exención prevista para los rendimientos del trabajo percibidos por actividades efectivamente realizadas en el extranjero a que se efectuasen en un país o territorio donde se aplicase un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. La LIRPF mantiene esta exclusión, pero

como novedad ha incorporado una última aclaración, según la cual se considerará cumplido este requisito cuando el territorio en cuestión tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Advirtamos que en una primera lectura de este nuevo apéndice, el lector pueda encontrar alguna confusión a tenor del contenido de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal. Como señalamos, según la disposición adicional primera de esa ley, dejan de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos territorios que firmen con España un convenio como el descrito anteriormente, y además, aquellos otros que suscriban con nuestro país un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración.

Por tanto, este mecanismo de salida de la lista de territorios considerados como paraísos fiscales contempla dos alternativas para que dejen de ser considerados como tales; aunque bien es cierto que el punto cuarto de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, señala expresamente que las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esa disposición.

En virtud de ello cabría preguntarse si acaso el artículo 7 p) párrafo 2.º de la LIRPF considera que a efectos exclusivos de este precepto, el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales se restringe exclusivamente a aquellos casos en los que se produzca la firma con ese territorio del citado convenio, ignorando aquellos supuestos en los que exista un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se indique que el territorio deja de ser considerado paraíso fiscal a efectos de la normativa española.

No obstante, la respuesta a la pregunta anterior es claramente negativa. El motivo es que el párrafo 2.º del artículo 7 p) de la LIRPF establece dos requisitos en uno. El primero, que el territorio no sea calificado como paraíso fiscal, circunstancia que como hemos indicado también se conseguiría con la firma de un Acuerdo; y, el segundo, que dicho territorio aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF, o utilizando la terminología introducida por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, que no se trate de un territorio de nula tributación en relación a la renta de las personas físicas residentes.

En este sentido, encontramos un precedente en el artículo 21 TRLIS. Este precepto deja exentos los dividendos y participaciones en beneficios cuando se cumplan varios requisitos y, entre ellos, que la entidad participada no sea residente en un paraíso fiscal y que haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS, entendiendo cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

De igual modo, el inciso introducido por el legislador en el párrafo 2.º del artículo 7 p) de la LIRPF entiende garantizado ambos requisitos cuando se produzca la firma de un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de transferencia de información, y no con un mero Acuerdo de inter-

cambio de información. Como ya hemos comentado al estudiar el mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales, la distinta naturaleza de la información intercambiable, y en última instancia, del grado de soberanía que se cede a través de uno u otro tipo de instrumento, justifica un trato normativo desigual. Y en este último sentido, la firma del Convenio para evitar la doble imposición implica la existencia de un impuesto idéntico o análogo, aunque sea aplicando unos tipos muy reducidos, mientras que el Acuerdo de intercambio de información fiscal únicamente articula un canal de cooperación administrativa.

Con la firma de un Acuerdo de intercambio de información fiscal el territorio, de encontrarse en la lista, dejará de ser calificado como paraíso fiscal si expresamente así lo dispone el propio texto. Pero para aplicar la exención del artículo 7 p) LIRPF, habrá que constatar además que el citado territorio dispone un impuesto idéntico o análogo al IRPF.

b) Instituciones de Inversión Colectiva (IIC).

- Artículo 95.1 LIRPF. Como hemos indicado al abordar las disposiciones antiparaíso previstas en el TRLIS, esta medida está presente también en el IRPF, y hasta la entrada en vigor de la Ley 35/2006, compartiendo idéntica literalidad. Por tanto, igualmente pretende desincentivar la participación en IIC constituidas en paraísos fiscales y para ello, establece que se imputará anualmente en la base imponible del impuesto la cuantía positiva resultante de la diferencia entre el valor liquidativo de las participaciones al día de cierre del período impositivo y el valor de adquisición.

Para determinar el valor liquidativo presupone, salvo prueba en contrario, que será el 15 por 100 del valor de adquisición.

En relación a este último valor, considera que las rentas que se imputen anualmente por este concepto pasarán a ser consideradas como mayor valor de adquisición, mientras que los dividendos que reparte este tipo de IIC, que no se imputarán en base ni darán derecho a deducción por doble imposición internacional, minorarán el valor de adquisición.

No obstante, cuando las participaciones hayan sido adquiridas antes del 1 de enero de 1999, entra en juego la disposición transitoria octava LIVA, que ha actualizado la disposición transitoria duodécima TRLIRPF, adecuándola al nuevo numerado de artículos y sustituyendo la referencia temporal indirecta que contenía por esta fecha concreta. En virtud de esta, el valor de adquisición sería el valor liquidativo a 1 de enero de 1999; aclara además que la diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

En consonancia, cuando los dividendos distribuidos por las IIC procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, entendiéndose que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados, sí se integrarían en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos.

La LIRPF incorpora el punto cuatro que establece cómo determinar el valor de transmisión o reembolso de las participaciones que posea el contribuyente en la IIC constituida en un paraíso fiscal, a efectos de imputar en la base imponible general la diferencia de renta manifestada con este tipo de operación. Para ello, se remite a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, advirtiendo que debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.

Según esta disposición, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados, esto es, aquellos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en bolsa de valores, realizadas a través, el valor de transmisión será el mayor valor de los dos siguientes: el precio pactado o el de cotización.

En el resto de los casos, el valor de transmisión o reembolso se determinará atendiendo:

1. Al *valor liquidativo* aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, el último valor liquidativo publicado.
2. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el *valor teórico* resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del nuevo numerado de artículos y para sustituir una referencia temporal indirecta por la fecha concreta del devengo del impuesto.

En todo caso, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: el precio efectivamente pactado en la transmisión y el valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores.

Respecto al valor de adquisición en las operaciones de transmisión o reembolso de valores, se remite a lo expuesto anteriormente para determinarlo.

5.2.2. TRLIS.

a) Presunción de residencia fiscal.

- Artículo 8.1 TRLIS. El nuevo párrafo incorporado en este precepto por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal establece lo siguiente: *«La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición Adicional Primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en este, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel*

país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.»

Con ello, la Ley para la Prevención del Fraude Fiscal ha incorporado a efectos del IS una presunción de residencia fiscal en España de aquellas entidades que se hubiesen domiciliado formalmente en un paraíso fiscal o en un territorio calificado como de nula tributación, que no pudiesen acreditar que su dirección y gestión efectiva se encuentra allí y que, además, su constitución y su operativa responde a razones económicas y empresariales sustanciales, distintas de la simple gestión de valores u otros activos. Por tanto, se trata de una presunción de residencia fiscal en España prevista para aquellas entidades que ofrezcan indicios razonables de que este hecho no es más que una apariencia para evitar la aplicación del ordenamiento tributario español y vincularse a un régimen fiscal mucho más benévolo ¹⁴.

Por otro lado, resaltan las notables diferencias existentes respecto a la disposición antiparaíso prevista en el artículo 8.2 LIRPF para los cambios de residencia de personas físicas de nacionalidad española.

En primer lugar, esta presunción de residencia fiscal de personas jurídicas en España se aplicaría no solo cuando el lugar donde estuviesen formalmente domiciliadas fuese un paraíso fiscal, como ocurre en el IRPF, sino también cuando se encuentre en un país o territorio calificado de nula tributación.

Pese a las diferencias evidentes que ambos grupos de territorios presentan, y que ya hemos comentado anteriormente, la medida prevé la presunción de residencia fiscal de las personas jurídicas en España para aquellas entidades que se encuentren domiciliadas formalmente en alguno de ellos, sin distinguir, en este caso, el régimen jurídico aplicable entre uno y otro tipo de territorios.

¹⁴ Según GARCÍA NOVOA «la disposición contenida en el artículo primero del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude adolece de un defecto de construcción jurídica. En efecto, se utiliza la técnica de la presunción que consiste en crear una verdad formal a través de la ley, con el fin de relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de gestión de los tributos. Dos son, por tanto, los rasgos característicos de las presunciones legales en materia tributaria; las mismas consisten en la fijación de una verdad formal, a partir de un hecho conocido, y, esa fijación se orienta a relevar de la prueba a la Administración tributaria. La presunción prevista en el Anteproyecto hace referencia a un concepto jurídico como es la residencia, y los conceptos jurídicos, en cuanto creaciones normativas, no son objeto de prueba. No se presume la residencia, sino los hechos constitutivos de la misma. Decir que se utiliza una presunción legal de la residencia no es más que una redefinición legal del concepto de residencia sobre la base de un ensanchamiento de la idea de residencia efectiva, basada aquí en que los activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español o cuando su actividad principal se ejercite en el mismo. La única ventaja comparativa para el obligado tributario que supone recurrir en un supuesto como este al expediente técnico de la presunción es que permite hacer referencia a la posibilidad de prueba en contra por parte del contribuyente. Se podrá acreditar "que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas de la simple gestión de valores u otros activos"». GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *Quincena Fiscal*, núms. 9 y 10/2006.

Con el establecimiento de la citada presunción, cuando se presenten los requisitos previstos para su aplicación, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la entidad. Esto nos lleva a manifestar la segunda diferencia con la disposición antiparaiso prevista en el artículo 8.2 LIR-PF. Mientras que la presunción de residencia fiscal en España de personas jurídicas es una presunción *iuris tantum*, admitiendo prueba en contra que la destruya, la presunción de residencia en nuestro país de personas físicas nacionales cuando se trasladen a un paraíso fiscal es *iuris et de iure* y, por consiguiente, no permite que el contribuyente aporte pruebas que la invaliden. Con esta decisión, se salvan las principales críticas vertidas sobre la disposición antiparaiso prevista para las personas físicas, esto es, su inconstitucionalidad, por ser contraria al principio de igualdad, de proporcionalidad y al principio comunitario de no discriminación en su formulación inversa.

No obstante, esta presunción de residencia fiscal de la persona jurídica en España se condiciona y se quiebra a través de diversos conceptos jurídicos indeterminados que deben ser aclarados.

Se condiciona a que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español; o bien, a que su actividad principal se desarrolle en este.

Inmediatamente nos asaltan diversas dudas. En primer lugar, si entendemos por activos el conjunto de bienes y derechos que conforman el activo del balance de situación de la entidad, ¿cuáles serán calificados como principales? y, en todo caso, ¿qué criterio se seguirá para su valoración: El precio de adquisición o coste de producción; el precio de mercado; o el valor contable?

En segundo lugar, cabe preguntarse cuándo entenderemos que su actividad principal se desarrolla en territorio español. Hay sectores económicos donde esta cuestión no resulta fácil de determinar, como ocurre en el ámbito del comercio electrónico. En este caso, el desarrollo de la actividad principal en territorio español podría estar muy relacionado con el criterio defendido por la Administración española en la OCDE en relación a la reformulación del concepto clásico de establecimiento permanente para acoger a las webs comerciales. Según la opinión defendida por nuestra Administración en el seno de la OCDE, una web puede llegar a constituir una presencia económica continuada en nuestro territorio para la empresa que la explota cuando se puedan corroborar algunos de los siguientes aspectos: volumen mínimo de operaciones durante un año, la posibilidad de cerrar la operación en la Red (en el sentido de perfeccionar el contrato), la utilización de publicidad específicamente dirigida a un público objetivo que solo pueda residir en un país concreto (incluso por medios externos a Internet), la contratación de servicios post-venta con carácter de permanencia (servicio oficial o similar), la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales de carácter nacional (patronal, organismos de arbitraje comercial, etc.), la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías, la vinculación estable con instituciones financieras o la operatoria financiera nacional; la vinculación estable con empresas de mensajería o paquetería nacional, y a los que nosotros podríamos añadir que la web se encuentre traducida a la lengua oficial de esa jurisdicción o que tenga la extensión de dominio propia de aquella jurisdicción.

Por otro lado, no cabe duda que la presunción que estamos comentando va encaminada a evitar perjuicios indebidos a aquellas entidades que se han constituido para llevar a cabo una actividad empresarial real y que efectivamente se gestionan y dirigen desde aquellos territorios, sin que su domiciliación allí se haya fijado con ánimo defraudador.

Por ello, la presunción se quiebra cuando la entidad domiciliada en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación pueda probar simultáneamente:

1. Que la dirección y efectiva gestión se efectúa desde ese territorio y no desde España.
2. Que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

Ahora bien, estas entidades se encontrarán el problema de qué tipo de pruebas aportar para considerar quebrada la presunción.

Para vencer esa presunción no bastaría con el hecho de celebrar regularmente los Consejos de Administración o la Junta de Accionistas en aquella jurisdicción, como medio de prueba de que la sede de dirección efectiva se encuentra allí ¹⁵. Además, sería necesario que se probase que la efectiva gestión también se lleva a cabo desde aquel territorio y lo que resulta más impreciso y difícil de probar el juicio de intenciones que fundamenta su constitución y funcionamiento, esto es, que existieron «*motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos*».

Al referirse a «*motivos económicos válidos*» excluye aquellos que tengan exclusivamente la búsqueda de una ventaja fiscal ¹⁶. Creemos que utiliza el sentido originario que preveía la Directiva 90/434/CEE y que expresamente señala el artículo 96.2 TRLIS al indicar que «*No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*».

Por tanto, debe haber algo más que la ventaja fiscal como razón de la existencia y operatividad de la entidad, y ese algo más debe ser el ejercicio de una actividad empresarial sustantiva y real.

¹⁵ A la hora de acreditar que su dirección y efectiva gestión se lleva desde allí nos podremos encontrar con ciertos problemas en relación a la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en el marco de las nuevas tecnologías y, en este sentido, pueden ser de utilidad los trabajos que en esta materia está llevando a cabo la OCDE. Consúltese el informe OCDE «Place of effective management concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention».

¹⁶ GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)», *op. cit.*

El desarrollo reglamentario debería enumerar parámetros objetivos que evidencien que la entidad domiciliada en alguno de estos territorios realmente tiene una actividad económica real y que no es más que una mera sociedad decorativa y vacía de actividad sustancial; parámetros o variables que ofrezcan seguridad jurídica a las entidades que deciden invertir en el extranjero y que, entre otros factores, hubiesen ponderado las ventajas fiscales de acogerse a un régimen fiscal dulcificado, para no encontrarse finalmente con la aplicación de esta presunción y la alteración de las condiciones que determinaron su decisión; y es que el ejecutivo debe ser especialmente cuidadoso en el desarrollo reglamentario para evitar que esta presunción exija una prueba diabólica para ser destruida, impidiendo con ello el ejercicio de la garantía que persigue el espíritu de la disposición.

b) Regla especial de valoración.

- Artículo 17.2 TRLIS. Valoración de las operaciones efectuadas por o con personas o entidades residentes en *paraísos fiscales a valor de mercado*.

La nueva redacción de esta regla de valoración, introducida por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, convierte lo que anteriormente era un derecho opcional para la Administración en una obligación, de manera que la compele a aplicar el valor de mercado a aquellas operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación.

Ahora bien, cómo podrá el sujeto tener certeza de cuál es realmente el valor de mercado. En este sentido, nos llama poderosamente la atención que para las operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales no se haya previsto para el sujeto pasivo una facultad similar a la que prevé la normativa del IS para las operaciones vinculadas; esto es, que puedan solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas con carácter previo a la realización de estas, acompañando dicha solicitud con una propuesta fundamentada en el valor normal de mercado. En todo caso, aún cabría la posibilidad de que reglamentariamente se habilite un procedimiento de esta naturaleza, que permita dotar de plena seguridad jurídica la actuación del contribuyente.

Por otro lado, sí que incorpora como novedad el establecimiento de obligaciones formales adicionales para quienes efectúen estas operaciones, equiparándolas a las previstas para aquellos que realizan operaciones vinculadas.

En este sentido, recordemos que la *disposición adicional decimotercera TRLIRPF y de la LIRPF*, preveía y prevé la obligación de los contribuyentes del IS de suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Sin embargo, el legislador introduce como novedad su equiparación con las obligaciones de documentación previstas para las operaciones vinculadas; si bien es cierto que la nueva redacción del artículo 16.2 TRLIRPF, donde se establecen estas, se remite al desarrollo reglamentario para concretarlas; desarrollo que aún no se ha producido.

5.2.3. TRLIRNR.

a) Actuación directa frente al depositario o gestor de bienes de residentes en paraísos fiscales

- Artículo 9.3 TRLIRNR. El artículo 9 prevé varios supuestos de responsabilidad solidaria, de los que uno de ellos se centra en el depositario o gestor de los bienes o derecho del no residente. Así, cuando el sujeto pasivo en este impuesto no disponga de establecimiento permanente y resida en otro territorio distinto a un paraíso fiscal, el depositario o gestor, previo acto administrativo declarativo de responsabilidad, se convertirá en responsable solidario.

En este sentido, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha modificado el tercer punto de este artículo para otorgar a la Administración el derecho de actuación directa, sin necesidad de previo acto administrativo de derivación de responsabilidad, frente al depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Con ello se ejercita la habilitación que prevé el artículo 41.5 LGT, según la cual, de forma previa a la exigencia de la deuda tributaria a los responsables tributarios, una norma de rango legal podrá eximir a la Administración de la obligación de dictar acto administrativo de derivación de responsabilidad, previa audiencia al interesado, donde se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión.

Esto supone que una vez agotado el período voluntario de pago previsto para el sujeto pasivo residente en algún paraíso fiscal y sin establecimiento permanente en España, la Administración podrá dirigirse directamente frente al depositario o gestor de esos bienes o derechos, exigiéndole el pago de la deuda tributaria.

Advirtamos que este artículo ya contemplaba y mantiene otro supuesto de acción directa frente a un responsable solidario: el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente.

Sobre ambos supuestos cabe plantearse cuándo podrá el responsable solidario impugnar el presupuesto habilitante de la responsabilidad y el alcance de la misma. A falta de acto expreso de declaración de responsabilidad, parecería lógico que el recurso o la reclamación se efectuase sobre el acto administrativo en el que la Administración requiera al responsable el pago de la deuda tributaria. Es más, pese al silencio normativo al respecto, consideramos que la notificación del requerimiento al pago debería también incorporar toda la información exigible al acto administrativo de derivación de responsabilidad, incluida la referente a plazos y acciones que pudiera emprender el responsable en caso de disconformidad. De lo contrario, existiría un defecto formal, quedando el

responsable en una situación de indefensión; y es que la eliminación del procedimiento de declarativo de la responsabilidad no puede suponer la pérdida del derecho a ser correctamente notificado, y en este sentido, la notificación estaría incompleta si no se comunicase al responsable el presupuesto habilitante y el alcance de la responsabilidad.

b) Exclusión de exenciones

- Artículo 14.2 TRLIRNR. La disposición final tercera LIRPF ha incorporado una nueva exención en el artículo 14.1 TRLIRNR, concretamente la nueva letra j), que recae sobre *los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos, sin* mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, con el límite de 1.000 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.

El punto segundo de este precepto ya disponía que determinadas exenciones, las previstas en las letras c), d) i) y h), no serían aplicables cuando el rendimiento o la ganancia patrimonial se obtenga a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. Este artículo 14.2 TRLIRNR también ha sido modificado para excluir esta nueva exención en los casos en los que el dividendo o la participación en beneficios se obtenga a través de paraísos fiscales.

c) Tributación complementaria por la transferencia de rentas desde el establecimiento permanente a la casa matriz.

- Artículo 19.3 a) del TRLIRNR. La disposición adicional segunda LIRPF ha incrementado del 15 al 18 por 100 la tributación complementaria prevista para establecimientos permanentes que transfieran rentas al extranjero. No obstante, esta tributación complementaria no resultaba ni resulta exigible cuando las rentas transferidas por un establecimiento permanente tengan como destino una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea. El artículo segundo de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha exceptuado de esta salvedad, y, por tanto, somete a tributación complementaria aquellos casos en los que esos territorios comunitarios de transferencia de la renta sean considerados como paraísos fiscales.

6. DISPOSICIONES APLICABLES A LOS TERRITORIOS DE NULA TRIBUTACIÓN

Nuestro ordenamiento tributario ha utilizado tradicionalmente la existencia en otras jurisdicciones de impuestos de naturaleza idéntica o análoga a nuestros impuestos directos para condicionar la aplicación de algún método de corrección de la doble imposición internacional.

Así, la aplicación del método de exención (en destino), a través de las exenciones del artículo 21 TRLIS (dividendos y renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad no residente en

territorio español), artículo 22 TRLIS (rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español) y del artículo 7 p) LIRPF (rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero), queda condicionada, entre otros requisitos, a la existencia en la jurisdicción de origen de impuestos de naturaleza idéntica o análoga a cada uno de ellos.

Por otro lado, también se presenta cuando el método elegido por nuestro legislador es el del crédito fiscal con tope máximo o también conocido como de imputación limitada, como ocurre con las deducciones en cuota contempladas en el artículo 31 TRLIS, en el artículo 80 LIRPF y en los artículos 107.9 TRLIS y 91.8 LIRPF del régimen de transparencia fiscal internacional¹⁷.

Por tanto, utilizando la nueva terminología introducida por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nuestro legislador ha venido utilizando en estos tributos referencias a territorios que no tengan nula tributación, pero en ningún caso había regulado materia alguna en relación a territorios de nula tributación.

Como ya dijimos al estudiar las novedades introducidas en las medidas antiparaísos, el artículo 8 TRLIS, introducido por la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, establece la nueva presunción de residencia fiscal en España en el IS, y alcanza no solo a paraísos fiscales sino también a las jurisdicciones de nula tributación. Por tanto, se trata de la primera medida que podríamos calificar como disposición defensiva frente a los territorios de nula tributación, en la medida en que desincentiva fiscalmente la utilización de estos lugares como instrumentos de defraudación fiscal.

En relación al contenido de esta medida nos remitimos a los comentarios que realizamos sobre la misma, pues resultan plenamente trasladables. Ahora bien, cabe preguntarse por qué el legislador ha decidido extender el alcance de esta presunción a los territorios de nula tributación. Podríamos considerar que un territorio que ofrezca nula tributación en relación a la renta en cuestión, pero con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, permitiría a la Administración española descubrir que la dirección y gestión efectiva de la entidad, pese a que esté domiciliada allí, se encuentra realmente en España y, por tanto, considerarla residente y convertirla en contribuyente.

Sin embargo, a nadie se le escapa que pese a que sea posible, las dificultades que encontraría nuestra Administración y la demora de tiempo que conllevaría serían normalmente considerables, ya que sobre ella descansaría la carga de la prueba.

¹⁷ Como es sobradamente conocido, el método del crédito fiscal con tope máximo o de imputación limitada supone la concesión a los residentes de un país que obtienen rentas en otro, la posibilidad de deducir en la cuota impositiva que les corresponde pagar en el país de residencia el importe del impuesto satisfecho en el país de la fuente, si bien, dicha deducción tendría un límite máximo: la cantidad que debería haber pagado si dicha renta hubiese sido gravada por el impuesto español. Por ello, se deducirá en cuota la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) El importe efectivo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga.
- b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español (en el caso de impuestos progresivos, el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero).

Sobre métodos para eliminar la doble imposición, puede consultarse la obra coordinada por CORDÓN EZQUERRO, T. *Manual de Fiscalidad Internacional*, editado por el IEF, 2001.

Con el establecimiento de la citada presunción, cuando se presenten los requisitos previstos para su aplicación, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la entidad, lo que simplifica y agiliza extraordinariamente el trabajo de la Administración y desincentiva la utilización de estos territorios para crear entidades ficticias con el único fin de ofrecer una apariencia formal que le sirva para confundir a la Administración española y evadir la aplicación de nuestro ordenamiento tributario.

7. DISPOSICIONES APLICABLES A LOS TERRITORIOS CON LOS QUE EXISTE UN EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Hasta la promulgación de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, nuestro ordenamiento no contemplaba medidas específicas dirigidas a territorios con los que existiese o no existiese un efectivo intercambio de información, salvo claro está, las disposiciones antiparaiso fiscal.

Esta ley ha introducido por primera vez una serie de disposiciones, de carácter defensivo, dirigidas especialmente a aquellas jurisdicciones con las que no exista un efectivo intercambio de información, distinguiéndolas de las previstas para territorios de nula tributación y para paraísos fiscales.

a) Obligación de nombrar representante fiscal y consecuencias en caso de incumplimiento.

- Artículo 10.1 LIRNR *Obligación de nombrar representante fiscal*. Los contribuyentes en el IRNR residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales, estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

- Artículo 10.2 LIRNR. *Representante legal por defecto*. En caso de incumplimiento de la obligación anterior, la Administración tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes.

- Artículo 10.3 LIRNR. *Sanción agravada*. Sin perjuicio de que dicha actuación sea calificada como infracción tributaria grave, y lleve aparejada una sanción de 6.000 euros, en vez de los 2.000 previstos para el resto de los casos.

- Artículo 11.2 LIRNR. *Lugar de notificación*. Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

La misma validez, en defecto de designación de representante por parte de personas o entidades residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, y a falta de responsable solidario, tendrán las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

Con ello pretende agilizar el procedimiento y cumplir válidamente con el trámite de notificación en aquellos casos en los que el contribuyente incumple su obligación de nombrar representante y, además, no existe responsable solidario al que notificar. Para evitar que el contribuyente se beneficie de su incumplimiento y disponer de un lugar donde efectuar la notificación, el legislador la considerará válidamente realizada cuando se efectúe en cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

b) Base imponible de la ganancia patrimonial generada en la venta de participaciones de sociedades titulares de bienes inmuebles localizados en España y afección al pago del impuesto de los bienes inmuebles.

• Artículo 24.4 LIRNR. *Base imponible*. Entre la rentas gravadas por este impuesto el artículo 13.1 i) 3 LIRNR incluye la ganancia patrimonial que proceda, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos, considerándose incluidas las derivadas de derechos o participaciones en una entidad:

- Cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por este tipo de bienes.
- Que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre este tipo de bienes.

Cuando la entidad cuyos derechos o participaciones se transmiten resida en algún territorio con el que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

Con esta medida, el legislador pretende evitar que cuando se utilice la transmisión de participaciones en entidades no residentes titulares de inmuebles localizados en España, se declare un valor de transmisión sensiblemente inferior al valor de mercado de esos inmuebles y, con ello, evitar o reducir la tributación de la ganancia patrimonial obtenida.

Se plantean varias cuestiones en relación a esta medida antielusoria. En primer lugar, que debemos entender por «*activo constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos*». A nuestro juicio, debemos acudir a otra disposición antielusoria cuya finalidad es similar a esta pero aplicable en el ámbito de la imposición indirecta. Nos referimos al artículo 108.2 a) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), según la nueva redacción dada por la propia Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal¹⁸.

¹⁸ Según el artículo 108.2 LMV, se trataría de «(...) entidades cuyo activo esté constituido al menos en un 50 por 100 por inmuebles situados en territorio español, o en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por 100 por inmuebles radicados en España (...).

A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición.
- No se tendrán en cuenta aquellos inmuebles, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

Dado que las entidades residen en un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, la Administración tendría problemas para conocer la composición del activo de la misma. Creemos que ello provocará que la Administración presuma que el activo de esta entidad estará constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a estos, y con ello, poder determinar la ganancia patrimonial generada utilizando como valor de transmisión de las participaciones el valor de mercado de los inmuebles situados en nuestro territorio y que sean titularidad de la citada entidad.

Notemos que en caso de que las participaciones transmitidas sean una parte del total, el valor de transmisión será la parte proporcional de la suma de los valores de mercado de los inmuebles situados en territorio español o de los derechos relativos a estos, en sintonía con la nueva redacción del artículo 108.3 de la LMV¹⁹.

- Artículo 25.3 LIRNR. *Afección al pago del impuesto de los bienes inmuebles.*

En relación a las ganancias patrimoniales que acabamos de exponer, procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, quedarán afectos al pago del impuesto los bienes inmuebles situados en territorio español que las evidencian. Recordemos que según dispone el artículo 76 de la LGT, los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con estos, por derivación de la acción administrativa, si la deuda no se paga. Por ello, una medida de esta naturaleza supone un serio inconveniente para la transmisión de bienes inmuebles que sean titularidad de residentes en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria. El adquirente debe tener en consideración este hecho antes de efectuar la operación de compraventa, ya que puede encontrarse posteriormente con que la Administración reclame dicho bien como pago de la deuda fiscal no cobrada al transmitente.

No ocurre así cuando el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, participada directa o indirectamente por el residente en territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria. En estos casos quedarán afecto al pago del impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente. Esta medida parece proporcional al objetivo perseguido, ya que con la afección de

-
- El cómputo deberá realizarse en la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición de los valores o participaciones, a cuyos efectos el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

El activo total a computar se minorará en el importe de la financiación ajena con vencimiento igual o inferior a 12 meses, siempre que se hubiera obtenido en los 12 meses anteriores a la fecha en que se produzca la transmisión de los valores.

¹⁹ Artículo 108.3 LMV. «En las transmisiones o adquisiciones de valores a las que se refiere el apartado 2 anterior se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor real de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A tal fin se tomará como base imponible:

- a) En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de esta norma, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación».

las participaciones no se impide que se pueda transmitir el inmueble libre de cargas, siendo el adquirente de las participaciones el que deberá extremar la prudencia para evitar que la Administración pueda reclamarle subsidiariamente estos título como pago de la deuda tributaria del contribuyente.

Por último, comentemos que la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal también ha introducido una disposición dirigida a territorios con los que el Estado español practique un efectivo intercambio de información. Se trata del artículo 14.1 j) LIRNR, ya expuesto al tratar las nuevas medidas antiparaíso, donde equipara a los residentes en este tipo de territorios con los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, haciendo extensible la exención de dividendos y participaciones de beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, con el límite de 1.500 euros.

8. CONCLUSIONES

8.1. Revisión inmediata de la lista de paraísos fiscales.

Debido a los numerosos cambios que se han producido, tanto en el plano nacional como internacional, desde que entró en vigor en 1991 la vigente lista de paraísos fiscales, y atendiendo a la dudosa legalidad que presentan las disposiciones antiparaísos aplicables a territorios comunitarios que acepten y apliquen la normativa de asistencia mutua e intercambio de información entre los Estados miembros prevista en las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE, sería recomendable que el legislador revisase de inmediato la lista de paraísos fiscales.

8.2. Revisión periódica de la lista de paraísos fiscales.

A nuestro juicio, si el legislador opta por mantener el carácter cerrado de la lista, debería establecer normativamente la obligación de realizar una revisión periódica, que podría tener carácter anual.

El comercio internacional beneficia el crecimiento económico y, en este sentido, la aplicación de las disposiciones antiparaísos suponen medidas que desincentivan el comercio con los territorios a los que van dirigidos. Su justificación solo es razonable en clave de lucha contra la defraudación fiscal, como una actitud defensiva de aquellos Estados que sufren una competencia fiscal perniciosa por parte de territorios que ofrecen opacidad a los defraudadores y se niegan a facilitar información para que los primeros puedan recaudar correctamente sus tributos.

No obstante, cuando esta actitud sea corregida y dejen de ser una amenaza en el plano defraudatorio, lo que utilizando la terminología empleada por la OCDE supondría considerar que adoptan una actitud de colaboración, su mantenimiento en la lista no resulta beneficioso. Si bien es cierto que el mecanismo de salida los excluiría automáticamente, sería recomendable para una mayor claridad que se eliminaran expresamente de la misma.

En todo caso, la principal justificación de las revisiones periódicas radica en la consideración de nuevos territorios que previamente no cumplían los criterios administrativos, con independencia

de cómo los concrete la Administración, para ser calificados paraísos fiscales pero que, posteriormente, debido a cambios en su normativa o/y prácticas administrativas, serían merecedores de ello.

A la hora de realizar estas revisiones, el ejecutivo debería tener en consideración los trabajos e informes de la Unión Europea y de la OCDE en la materia, así como, claro está, los Acuerdos y Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español y por la propia Unión Europea que incorporen cláusula de intercambio de información.

8.3. Incorporación de nuevos mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales.

De lo todo lo expuesto parece evidente que cuando un territorio tenga un efectivo intercambio de información con España en ningún caso podrá ser considerado como paraíso fiscal. Así, aquellos países que forman parte de la lista, porque posiblemente en el año 1991 tenían una baja o nula tributación y ofrecían opacidad informativa a las autoridades españolas, si firman con nuestro país un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un Acuerdo de intercambio de información donde expresamente se recoja que dejan de ser calificados paraísos fiscales, saldrán de ella.

No obstante, creemos que estos dos mecanismos de salida de la lista de paraísos fiscales son insuficientes para reflejar todas las realidades que pueden presentarse y que permitan a nuestro Estado disponer de información efectiva con otros territorios, que alcance o exceda el umbral informativo fijado en estos Convenios y Acuerdos.

Teniendo presente que la combinación de la Directiva 77/799/CEE y de la Directiva 2003/48/CE, en relación a los territorios comunitarios que aplican el intercambio automático de información respecto a los intereses del ahorro, conformaría a nivel comunitario un intercambio de información fiscal en la imposición directa superior al resultante de la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información y, en la mayoría de los aspectos, también mayor al establecido en el Acuerdo de intercambio de información de la OCDE, sería recomendable que fuesen calificados como territorios con los que existe un efectivo intercambio de información tributaria, considerando esta opción como un tercer mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales. Esto supondría la exclusión automática de Malta y Chipre, Estados que forma parte de la lista de paraísos fiscales pero que con su incorporación en la Unión Europea, ofrecen información suficiente a la Administración española, y también al resto de Estados miembros, para que dejen de ser considerados como tales.

Siguiendo esta línea, la Unión Europea como mercado único supone un extraordinario atractivo para cualquier territorio que desee comercializar sus productos en él. Por ello, creemos acertado el planteamiento de la Comisión Europea cuando en relación a la lucha frente a los paraísos fiscales aboga por un enfoque comunitario de la cooperación con terceros países, con la inclusión de cláusulas de cooperación tributaria (intercambio y, en su caso, asistencia) en los acuerdos de asociación económica que firme con sus socios. Las contraprestaciones comerciales que puede ofrecer la Unión Europea a esos territorios puede hacer que estos se muestren más proclives a cambiar su normativa

en materia de transparencia e intercambio de información, lo que redundaría en beneficio de todos los Estados miembros, incluido España ²⁰.

La firma por parte de la Unión Europea de acuerdos de asociación económica que incluyan cláusulas de cooperación tributaria (intercambio y, en su caso, asistencia) debería ser evaluada como un nuevo mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales.

8.4. Criterios a seguir en la futura revisión de la lista de paraísos fiscales.

No obstante, cabe preguntarse si a efectos de una futura revisión de la lista de paraísos fiscales, todos los territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria pasarán a ser calificados como tales. Recordemos que la OCDE viene recomendando desde 2001 que el criterio relevante para calificar a un territorio como paraíso fiscal es la falta de transparencia y el intercambio de información y no el grado de tributación que decida aplicar en el marco de su soberanía fiscal. Por tanto, si España, como Estado asociado, decidiese seguir la posición oficial de este organismo, actitud que se evidenció con el establecimiento en el año 2003 del mecanismo de salida de la lista de paraísos basado en el efectivo intercambio de información, podría plantearse incluir en la lista a todos aquellos territorios con los que este no sea posible.

A tenor del contenido de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, constatamos indicios que nos hacen responder a esta cuestión de forma negativa. En efecto, si esta ley introduce la nueva calificación de territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria, de manera que como hemos visto, aquellos con los que no exista tal intercambio de información sufrirán la aplicación de un bloque de medidas defensivas en el IRNR, está manifestando que en el plano de nuestro Derecho positivo se trata de realidades distintas y con consecuencias diferenciadas, ya que las disposiciones frente a unas y otras jurisdicciones difieren sensiblemente.

Ahora bien, llegados a este punto, inmediatamente surge un nuevo interrogante: ¿dónde radican esas diferencias? o cuestionado de otro modo, ¿cual o cuáles son o serán los factores claves que harán que unos territorios se integren en la lista y se les apliquen las disposiciones antiparaísos y otros queden fuera y les resulten aplicables exclusivamente las referentes a territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información?

Francamente, no lo sabemos con certeza. No obstante, lo que sí podemos afirmar con rotundidad atendiendo a la diferenciación que establece la ley entre ambos grupos de territorios, es que el efectivo intercambio de información tributaria es un criterio necesario pero no exclusivo para la consideración de una jurisdicción como paraíso fiscal en nuestro ordenamiento. Obviamente, es necesario porque de lo contrario se activa el mecanismo de salida de la lista y dejaría de ser calificado como tal. Por tanto, para entrar y mantenerse en la misma se requiere que con ese territorio no exista un efectivo intercambio de información tributaria.

²⁰ Comunicación COM (2006) 254 Final y COM (2004) 611 Final.

Sin embargo, ha quedado demostrado que se requiere algo más, lo que nos conduce a interrogarnos: ¿qué otra u otras variables condicionarían la entrada de una jurisdicción en la lista de paraísos fiscales?, ¿acaso será exclusivamente la decisión arbitraria de la Administración al confeccionar la lista la que determinará este hecho?

Una primera alternativa sería mantener los criterios que se siguieron en el Real Decreto 1080/1991 para confeccionarla, y, por tanto, exigir además la baja o nula tributación en la imposición directa para determinar finalmente la inclusión en la misma. Notemos en este sentido que la calificación legal introducida de un territorio de nula tributación se asocia individualmente al IRPF, al IS y al IRNR, y no a los tres en su conjunto, por lo que no podríamos afirmar que los territorios que reúnan la calificación de lugares de nula tributación, en relación a alguna de estas tres figuras tributarias, y con los que no exista un efectivo intercambio de información, serán incluidos en la futura revisión de la lista de paraísos fiscales. No obstante, si la nula tributación se presenta en relación a las tres figuras impositivas indicadas, la incorporación en la misma parecería razonable, suponiendo que la ausencia de tributación sea la otra variable que la Administración utilizará para calificar los lugares como paraísos fiscales en la futura revisión.

Por otro lado, tampoco debemos ignorar que el silencio que guarda la ley sobre cuál es el mecanismo de entrada en la lista de paraísos fiscales, esto es, sobre qué otro u otros criterios pueden ser relevantes a estos efectos, diseña un marco normativo que deja exclusivamente en manos de la Administración la decisión de calificar a un territorio como tal, sin necesidad de que dicha decisión tenga que someterse a criterios preestablecidos más allá de que con el citado territorio no exista un efectivo intercambio de información. Eso otorga al Estado español una importante facultad que puede utilizar como medida penalizadora en su política internacional, ya que con la inclusión de un territorio en esta lista, se estaría desincentivando extraordinariamente las operaciones con estos lugares.

Por ello, quizás la combinación de estas tres variables –Insuficiente intercambio de información tributaria, nula tributación en la imposición directa y estrategia política– determinen la futura inclusión de un territorio en la lista de paraísos fiscales.

En todo caso y al margen del factor político que puede llevar implícita la decisión de incluir a un territorio en la lista de paraísos fiscales, sí que es cierto que desde un punto de vista estrictamente defraudatorio el riesgo que suponen los territorios informativamente opacos pero con un régimen fiscal similar al de los países de la OCDE, es claramente menor que aquellos que ofrecen inexistencia de efectivo intercambio de información con España y además, nula tributación.

Por tanto, parece sensato que en virtud de la diferente amenaza que suponen unos y otros, nuestro ordenamiento prevea consecuencias distintas para cada uno de estos dos grupos de territorios. En virtud de esta lógica, la próxima revisión de la lista de paraísos fiscales podría incluir a los segundos, aplicándoles el grueso de medidas previstas en nuestra normativa, y excluir a los primeros, a quienes les reservaría exclusivamente otras disposiciones menos agresivas, concretamente las previstas para los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información.

Dentro de estos últimos podría estar Luxemburgo en relación a sus sociedades *holding*, al gravar las rentas de ahorro de las personas físicas no residentes y ceder el 75 por 100 de la recaudación al Estado de residencia del perceptor.

Con ello el Estado español no se apartaría de las recomendaciones de la OCDE en relación a la calificación de paraísos fiscales, sino que simplemente establecería dos categorías de territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, determinando la inclusión en una u otra en virtud del grado de tributación aplicable por cada uno de ellos.

8.5. Compatibilidad de las medidas antiparaíso con las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información o, en su caso, con las referentes a territorios de nula tributación.

De lo todo lo expuesto parece deducirse que un paraíso fiscal será, al menos, un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, sin que esta afirmación pueda realizarse a la inversa.

Lo anterior nos lleva a formular otra afirmación interesante relacionada con las consecuencias jurídicas que prevé nuestro ordenamiento para ambos grupos de territorios:

A los paraísos fiscales les serán aplicables las disposiciones antiparaísos previstas en nuestra normativa, pero también, en todos los casos, las disposiciones defensivas o antielusorias contempladas para los territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información; sin embargo, cuando estos últimos estén excluidos de la lista, no les serán aplicables las disposiciones antiparaísos.

De igual modo, si en un futuro surgieran disposiciones aplicables a territorios de nula tributación, distintas al artículo 8 TRLIS, que no hiciesen mención expresa a los paraísos fiscales como destinatarios de las mismas, nada impediría que se les aplicase si estos territorios no dispusiesen de un impuesto idéntico o análogo en los términos expresados para los territorios de nula tributación.

Ante el silencio de la normativa, entendemos plenamente compatibles las disposiciones previstas para territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información y, en su caso, para territorios de nula tributación, con las disposiciones antiparaísos.

Un paraíso fiscal es un territorio con el que no existe un efectivo intercambio de información, y en algunos casos puede ser también un territorio de nula tributación. Cuando así ocurra, le serán aplicables los tres grupos de medidas, sin que exista incompatibilidad entre ellas. Por ello, podemos afirmar que la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha supuesto un incremento indirecto del bloque dispositivo previsto en nuestro ordenamiento frente a los paraísos fiscales, que probablemente seguirá creciendo en los próximos años.

No obstante, no todos los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información, ni todos aquellos de nula tributación, serán calificados en todos los casos como paraísos fiscales, por lo que el alcance de los dos nuevos grupos de medidas es independiente de la consideración del destinatario como paraíso fiscal, diversificando su aplicación.