

DOCUMENTOS

**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**

Autores: José Manuel Calderón Carrero
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Coruña

Adolfo J. Martín Jiménez
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Cádiz

DOC. N.º 11/04



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

I. PLANTEAMIENTO DEL ESTUDIO

II. DESARROLLO DE LAS CUESTIONES PLANTEADAS

1. Estudio de la regulación española sobre paraísos fiscales
 - 1.1. Examen del RD 1080/1991, a la luz de la reforma efectuada a través del RD 116/2003, de 31 de enero: la evolución de la política española sobre paraísos fiscales desde el "nivel de tributación" hasta el "intercambio de información"
 - a) Origen, antecedentes y "filosofía" que motivó el establecimiento de una lista de paraísos fiscales en 1991
 - b) La reforma de la lista de paraísos fiscales articulada a través del RD 116/2003
 - c) Fórmulas arbitradas para permitir la salida de la lista de paraísos fiscales española
 - d) Efectos derivados de la conclusión de los tratados internacionales contemplados en el artículo 2.º del RD 1080/1991
 - 1.2. La conexión existente entre la regulación española y el proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa de 1998: la "desmaterialización" del concepto de paraíso fiscal en la OCDE
 - 1.3. La incidencia del acervo comunitario sobre intercambio de información con trascendencia tributaria respecto de la actual regulación española de paraísos fiscales: especial atención a la Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información
 - 1.4. Conclusiones provisionales en relación con la configuración de la normativa española reguladora de la lista de "paraísos fiscales": especial consideración de los casos de Malta y Chipre
 - a) Conclusiones generales
 - b) Conclusiones específicas referidas a Malta y Chipre
2. Análisis de los posibles conflictos que puede plantear la normativa española anti-paraísos fiscales con el Derecho Comunitario: especial atención a los casos de Malta y Chipre
 - 2.1. Los impuestos nacionales sobre los beneficios societarios y el Derecho Comunitario originario
 - 2.2. El Tratado de Adhesión de los nuevos Estados miembros a la UE: el caso de Malta y Chipre
 - 2.3. La normativa española anti-paraíso fiscal y las libertades consagradas en el Tratado CE: especial atención al caso de Malta y Chipre
 - 2.4. Las excepciones a las libertades fundamentales comunitarias y la normativa española anti-paraíso
 - 2.4.1. Sobre la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de evitar el fraude fiscal
 - 2.4.2. La necesidad de preservar los ingresos fiscales
 - 2.4.3. Sobre la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario
 - 2.4.4. El principio de proporcionalidad en la aplicación de las exigencias imperativas de interés general

- 2.4.5. El supuesto específico de la libre circulación de capitales y pagos
- 2.4.6. Conclusión para el caso de la aplicación de las disposiciones antiparaíso a los Estados de Malta y Chipre
- 2.5. El abuso del Derecho Comunitario en la jurisprudencia del TJCE: su relación con la normativa española anti-paraíso fiscal
- 2.6. El Derecho Comunitario derivado y la normativa española en materia de paraísos fiscales
- 2.7. El efecto indirecto del Derecho Comunitario y la normativa española sobre paraísos fiscales en el supuesto específico de Malta y Chipre
- 2.8. Conclusión
- 3. Conclusiones y un apunte sobre las posibles alternativas que pueden adoptarse
 - 3.1. Un apunte de Derecho Comparado: regulaciones sobre "paraísos fiscales" de Estados miembros de la UE que han tenido en cuenta el Derecho Comunitario
 - 3.1.1. La normativa belga sobre "áreas de baja tributación" a los efectos de la aplicación del régimen de *participation exemption*
 - 3.1.2. El proyecto normativo de Suecia sobre "áreas de baja tributación" a efectos de aplicación de la normativa de *Controlled Foreign Companies (CFC)*
 - 3.1.3. La normativa italiana sobre "áreas de baja tributación" a efectos de la aplicación de la normativa de *Controlled Foreign Companies (CFC)*
 - 3.2. Opciones del legislador español
 - 3.3. Consideraciones finales con respecto a la aplicación de las medidas españolas antiparaíso a Chipre y Malta
 - 3.4. Resumen y conclusiones

I. PLANTEAMIENTO DEL ESTUDIO

En el momento actual, dos de los Estados que formarán parte de la Unión Europea a partir del 1 de mayo de 2004, Malta y Chipre, se encuentran calificados como paraísos fiscales por el Real Decreto 1080/1991 con la consecuencia de que se aplicará a las transacciones con estos Estados la normativa antiparaíso que la legislación española incluye en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR). La aplicación de la normativa española anti-paraísos en relación con operaciones realizadas con o a través de futuros Estados miembros de la UE plantea un conjunto de cuestiones que básicamente van referidas a la incidencia del Derecho Comunitario europeo sobre la normativa fiscal española. En concreto, cabría plantear los dos siguientes interrogantes, a saber:

- 1) Determinar si la legislación española podría vulnerar el Derecho Comunitario por calificar a Malta y Chipre como paraísos fiscales y aplicar a estos Estados la legislación interna antiparaíso;
- 2) En el supuesto de que la legislación interna pudiera vulnerar el Derecho Comunitario, cabría preguntarse sobre las soluciones alternativas que permitieran atacar los regímenes de estos Estados (o de otros de la Unión Europea) que planteen especiales problemas en términos de evasión o elusión fiscal.

A este fin hemos decidido, en primer lugar, estudiar con profundidad el Real Decreto 1080/1991, sus posibles interpretaciones y las razones que llevaron a su adopción y a su posterior modificación (epígrafe 1). Una vez determinado el sentido de la norma española, nos ocupamos de analizar si pudiera concluirse que la legislación española antiparaíso vulnera el Derecho Comunitario y, si así fuera, si puede estar amparada por alguna causa de justificación (epígrafe 2). Por último, nos ocupamos de estudiar las tendencias en otros ordenamientos comunitarios y de ofrecer algunas vías alternativas a la actual legislación antiparaíso (epígrafe 3). De forma adicional, añadimos un último epígrafe que prescinde del prolijo razonamiento de los epígrafes anteriores para recoger nuestra opinión de forma sintética acerca de las cuestiones que se nos plantean.

Desde este primer momento es preciso aclarar que las conclusiones del presente trabajo se aplican única y exclusivamente al caso de Malta y Chipre. El caso de otros paraísos fiscales con vinculación comunitaria (Gibraltar, Islas del Canal, territorios vinculados a Estados miembros etc.) o de los paraísos extracomunitarios no es objeto de análisis, puesto que requeriría la referencia y estudio con detalle de otras normas que pudieran hacer variar las conclusiones del presente trabajo. La misma advertencia resulta igualmente extensible en relación con paraísos fiscales que han concluido un acuerdo económico con la Unión Europea (*vgr.*, Liechtenstein), situación que también puede presentar perfiles propios y que no debe considerarse "aprobématica" desde una perspectiva comunitaria.¹

¹ En este sentido, no puede perderse de vista que es posible que tales efectos indirectos de la jurisprudencia comunitaria sí terminen expandiéndose en el ámbito cubierto por el Acuerdo Europeo de Libre Comercio; de hecho, ya existe algún pronunciamiento del Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio que camina en esta dirección (STJAELC de 12 de diciembre de 2003, Asunto E-2/03, DOCE C 51/3, de 26 febrero 2004). Las autoridades de algunos Estados miembros, como las Países Bajos, han extendido por vía legislativa algunos pronunciamientos del TJCE (*v. gr.*, caso *Bosal*, C-168/01) en relación con los países terceros amparados por el acuerdo sobre Espacio Económico Europeo; se considera que las cláusulas de no discriminación contenidas en tal acuerdo de libre comercio debe interpretarse en línea con el Tratado CE; sin embargo, las autoridades neerlandesas entienden que tal interpretación comunitaria no debe extenderse a otros acuerdos de asociación concluidos por la CE con países terceros (*v. gr.*, Suiza), dado que poseen una finalidad muy distinta (*vid.*: LOUWINGER/BIERMANS, "Netherlands updates participation exemption", *Tax Notes International*, vol. 33, n.º 9, 2004, pp. 753-754. En este sentido, no puede perderse de vista que no todo el Derecho Secundario Comunitario resulta de aplicación en el marco de los referidos acuerdos económicos, lo cual lógicamente puede restringir la extensión en este ámbito de determinada línea de jurisprudencia comunitaria.

II. DESARROLLO DE LAS CUESTIONES PLANTEADAS

1. Estudio de la regulación española sobre paraísos fiscales

1.1. Examen del RD 1080/1991, a la luz de la reforma efectuada a través del RD 116/2003, de 31 de enero: la evolución de la política española sobre paraísos fiscales desde el "nivel de tributación" hasta el "intercambio de información"

a) Origen, antecedentes y "filosofía" que motivó el establecimiento de una lista de paraísos fiscales en 1991

El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (*BOE* n.º 167, de 13 de julio) constituye la norma que ha venido determinando los países y territorios que se califican como "paraísos fiscales" a los efectos de la aplicación de las diferentes disposiciones fiscales internas que se refieren a los mismos. En concreto, existe un buen número de disposiciones internas² que establecen un "régimen especial" –en el sentido de discriminatorio– en relación con las operaciones realizadas entre residentes en territorio español y personas residentes, localizadas o que operan en o desde países o territorios calificados reglamentariamente como "paraísos fiscales" (*tax havens*).³ Con carácter general, las previsiones específicamente referidas a las operaciones con personas localizadas en "paraísos fiscales" establecen especiales cautelas y/o excluyen la aplicación de determinadas medidas fiscales, como bonificaciones de diversa índole, cuando intervienen tales personas en transacciones con sujetos residentes de España. Podría afirmarse, en este sentido, que la lista de paraísos fiscales constituye lo que se ha venido denominado a nivel internacional una "*black list*" o "lista negra" de países respecto de los que se adoptan una serie de "medidas defensivas" (contramedidas) atendiendo a su anormalmente bajo nivel de tributación –en comparación con el de los países miembros de la OCDE–, así como considerando su actitud facilitadora del incumplimiento de la normativa fiscal de otros países con un nivel de tributación menos benigno o más elevado.⁴

La lista de paraísos fiscales aprobada reglamentariamente en 1991 parece responder a esta idea, esto es, limitar la aplicación de determinadas exenciones tributarias articuladas en la normativa española a favor de sujetos no residentes cuando la renta fuera obtenida a través de paraísos fiscales. También consideramos que el concepto o noción de "paraíso fiscal" que manejó en aquel entonces el Gobierno español coincidía con el que hemos apuntado, a saber: un *concepto material de paraíso fiscal* basado en su (anormalmente bajo) nivel de tributación y en un sistema legal que garantiza la confidencialidad (opacidad) de la información económico-financiera en relación con los sujetos que lleven a cabo todo tipo de operaciones económicas a través de los mismos. En este sentido, la "lista negra" española posee una finalidad antielusión fiscal, en la medida en que se han arbitrado un conjunto de cláusulas que limitan o restringen la aplicación de determinadas bonificaciones fiscales cuando las operaciones de que se trate poseen alguna conexión (objetiva o subjetiva) con los países y territorios calificados reglamentariamente como "paraísos fiscales". La instrumentación de la normativa española de "paraísos fiscales" como parte integrante de un régimen con finalidad antielusión fiscal, como veremos más adelante, posee ciertas implicaciones de cara a enjuiciar su compatibilidad con el Derecho Comunitario.

² Véanse, por ejemplo, los siguientes preceptos de la legislación fiscal española: artículos 12. 3, 12. 4, 12. 5, 14. 1. g), 17. 2, 20, 21, 22, 23, 37. 2, 42, 60, 87. 5, 88. 4, 89. 3, 107. 9, 107.12, 118. 4 Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIS, artículos 14, 39, 40, 46 del Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIRNR, artículo 7. p), artículos 9. 1, 9. 3, 92. 8, 92. 11, 93. 4. 2.º, 96 Real Decreto Legislativo 3/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIRPF.

³ CARMONA FERNÁNDEZ (*Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003, pp. 91-92) llega a afirmar que "existe un estatuto especialmente ominoso derivado del abanico de normas penalizadoras que recaen sobre los residentes en las jurisdicciones mencionadas por el Real Decreto 1080/1991".

⁴ MOERMAN, "The main characteristics of tax havens", *Intertax*, n.º 10, 1999, pp. 368 y ss.; y RUCHELMAN/SHAPIRO, "Exchange of Information", *Intertax*, vol. 30, n.º 11, 2002, pp. 4 11 y ss.

Con todo, lo cierto es que el RD 1080/1991, de 5 de julio, en ningún momento se refiere a estas cuestiones, ni tampoco contiene ninguna consideración sobre los criterios materiales que fueron tenidos en cuenta por las autoridades españolas a la hora de calificar a un país o territorio como paraíso fiscal y cuáles los que fueron empleados para descartar tal calificación. La Exposición de Motivos de tal reglamento únicamente indica que la elaboración de tal lista reglamentaria era necesaria, dado que varias disposiciones publicadas en diciembre de 1990 y mayo de 1991 excluían la aplicación de determinadas bonificaciones fiscales cuando intervenían sujetos que operaban a través de "paraísos fiscales".⁵ A su vez, la referida Exposición de Motivos del RD 1080/1991 indicaba que la relación de países o territorios a los que cabe atribuir el carácter de paraísos fiscales "estará sujeta a las modificaciones que dicten en la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales".

Sin embargo, lo cierto es que hasta la fecha la lista de 48 paraísos fiscales relacionada en citado Real Decreto no ha experimentado modificación alguna, esto es, los países y territorios calificados como "paraísos fiscales" en 1991 siguen ostentando tal calificación en marzo de 2004, a salvo de la clarificación realizada por las autoridades españolas en relación con Luxemburgo y ciertas instituciones de inversión colectiva excluidas en un principio del ámbito de aplicación del Convenio para la Eliminación de la doble imposición entre España y Luxemburgo.⁶ Estamos, por tanto, ante una *lista negra (black list)* que resulta *constitutiva* (no es, por tanto, orientativa o presuntiva para las autoridades españolas y los propios contribuyentes a modo de una *grey list*), de *carácter cerrado o tasado*, con *vocación y naturaleza dinámica* (al ser necesaria y preverse su actualización) pero articulada en la práctica de forma *estática*.⁷

Precisamente, el aspecto de esta regulación que ha sido criticado con mayor énfasis radica en la falta de revisión y actualización de la lista de paraísos fiscales,⁸ a este respecto, se consi-

⁵ La Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes estableció en su artículo 2. 3 que los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España no se considerarían obtenidos o producidos en España; la misma regla se estableció en relación con los intereses e incrementos de patrimonio derivados de bienes muebles, obtenidos por personas físicas que tengan su residencia habitual en otro Estados miembros de la Comunidad Europea. No obstante, el n.º 4 del propio artículo 2. 3 de la referida ley estableció la cautela de que lo dispuesto en los dos números anteriores en ningún caso sería de aplicación a intereses o a incrementos de patrimonio obtenidos a través de los países o territorios que se determinen reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales. La Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE para 1991, estableció en su artículo 62 idénticas previsiones respecto a las personas jurídicas, al modificar el artículo 23 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades.

⁶ Con arreglo al párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio de Doble Imposición España-Luxemburgo (1986), tal convenio no resulta aplicable a las sociedades holding definidas en la legislación especial luxemburguesa contenida en la ley de 31 de julio de 1929. El convenio no se aplica tampoco a las rentas que un residente de España obtenga de acciones u otros títulos de sociedades similares, ni el patrimonio representado por acciones u otros títulos de participación en el capital de tales sociedades que esta persona posee). Véase en este sentido la RTEAC de 11 junio de 1997 (JT 1997, 1967). Respecto de la aplicación de este apartado 1.º del Protocolo la Dirección General de Tributos (DGT) ha tenido ocasión de pronunciarse en los siguientes términos: Inicialmente, la DGT consideró que las normas españolas de transparencia fiscal internacional resultan aplicables a las rentas procedentes de una SIMCAV constituida en Luxemburgo por un residente de España, sin que el gravamen del 0,06 por 100 sobre el patrimonio de la sociedad a que están sometidas tales entidades en aquel país se considere comparable al impuesto sobre sociedades español; no obstante, puede acontecer que la inversión no reúna las condiciones para que resulte aplicable tal régimen de transparencia (RDGT de 8 de octubre de 1998). Posteriormente, la DGT consideró que Luxemburgo tiene la consideración de "paraíso fiscal" respecto de las rentas procedentes de sociedades holding entre las que se incluyen las Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) constituidas con arreglo a la ley de 30 de marzo de 1988, de manera que la sociedad española propietaria de las participaciones debe aplicar lo dispuesto en el (antiguo) artículo 74 LIS (RDGT de 30 de octubre de 1998). Sin embargo, en el año 2000 la DGT cambió de doctrina respecto a lo afirmado en segundo lugar; el citado centro directivo consideró que las inversiones de residentes españoles en SICAVs luxemburguesas pueden beneficiarse del CDI España-Luxemburgo con arreglo a lo dispuesto en el procedimiento amistoso concluido entre los dos países el 3 de mayo de 2000 (RRDGT de 19 de mayo de 2000 y de 7 de junio de 2000); tal procedimiento otorga la cobertura del CDI a las IIC luxemburguesas cuando cumplan dos condiciones, a saber: a) resulten debidamente autorizadas por la autoridad competente de cada Estado, y b) sean comercializadas en el otro Estado previo cumplimiento de los requisitos establecidos al efecto en la sección VIII de la Directiva 85/611/CEE, de 20 de diciembre de 1985. Las SICAVs luxemburguesas cumplen, en principio, tales requisitos, de manera que se considera que no resulta de aplicación a sus socios o partícipes residente de España lo dispuesto en los (antiguos) artículos 74 Ley 43/1995 y 78 Ley 40/1998, es decir, las rentas obtenidas a través de tales entidades no es renta obtenida a través de un "paraíso fiscal". *Vid.*, sobre los aspectos de fiscalidad internacional de las IIC, MARTÍN JIMÉNEZ, "Instituciones de inversión colectiva: aspectos de fiscalidad internacional de las SIMCAV españolas", en RODRÍGUEZ ONDARZA Y FERNÁNDEZ PRIETO (ed.), *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, p. 293-327.

⁷ En parecidos términos, LETE ACHIRICA, *Las entidades no residentes en el IS*, Cedecs, Barcelona, 1997, pp. 401 y ss.

⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, *Guía del IRNR*, op. cit. p. 90.

dera que tal circunstancia 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 actualmente carezca de sentido su inclusión en la misma, al tiempo que es también posible que otros países o territorios no incluidos merecieran tal calificación.⁹

b) La reforma de la lista de paraísos fiscales articulada a través del RD 116/2003

La modificación realizada en el Real Decreto 1080/1991 realizada recientemente a través del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero podría ser entendida como un movimiento normativo dirigido a diluir o reducir el excesivo rigor que posee una lista negra constitutiva y estática, así como para alinear la posición española sobre "paraísos fiscales" con la posición adoptada por la OCDE en el marco de su proyecto de competencia fiscal perniciosa.¹⁰

En concreto, según se indica en la propia Exposición de Motivos del Real Decreto 116/2003 el artículo 2 del mismo modifica el Real Decreto 1080/1991 "para introducir la posibilidad de excluir de la lista de paraísos fiscales a los países y territorios que se comprometan a intercambiar información con la Administración española. Dicho compromiso ha de quedar plasmado en un acuerdo específico de intercambio de información o en un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información". Por tanto, el RD 116/2003 añade una cláusula de nueva planta al RD 1080/1991, de manera que con arreglo a su artículo 2.º:

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

La modificación introducida por el RD 116/2003, de 31 de enero, por tanto, sólo afecta o se refiere a las posibilidades que poseen los países o territorios calificados como "paraísos fiscales" por el RD 1080/1991 para perder tal calificación a efectos de la normativa española. De esta forma, se abre una vía de revisión de la "lista negra" únicamente a efectos de articular la salida de la misma, sin que tal revisión contemple la inclusión de nuevos países o territorios en la misma.

La fórmula arbitrada para que un país o territorio calificado, de acuerdo con el artículo 1 del RD 1080/1991, como "paraíso fiscal" pierda tal condición consiste en la firma con España de un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o de un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información. Entendemos que un país o territorio que no es calificado por el citado Real Decreto como "paraíso fiscal", pero que podría ostentar tal calificación de acuerdo con los criterios elaborados al efecto por la OCDE¹¹ también podría evitar su posible inclusión (futura) en la "lista negra" española concluyendo con España un acuerdo de intercambio de información o un CDI con cláusula de intercambio de información.

El criterio elegido por las autoridades españolas para articular la salida de la "lista negra" de paraísos fiscales no es, por tanto, material; el hecho de que estos países y territorios modifiquen su siste-

⁹ Vid en este sentido: GUTIÉRREZ DE PABLO, "Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales", *Impuestos*, n.º 10, 1995, p. 5 y ss. Véase igualmente el trabajo de SALTO VAN DER LAAT, "Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española", *Crónica Tributaria*, n.º 93, 2000, pp. 49-88.

¹⁰ Los informes OCDE donde se documenta el alcance y contenido de su proyecto de competencia fiscal perniciosa son los siguientes: *Harmful Tax Competition: An emerging global issue*, OECD, Paris, 1998; *Towards Global Tax Co-operation: progress in identifying and elimination harmful tax practices*, OECD, Paris, 2000; *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report*, OECD, Paris, 2001; *OECD Global Forum on Taxation*, Ottawa, 14-15 October 2003 (www.oecd.org); *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report*, 22/03/2004, www.oecd.org. En torno a este proyecto pueden consultarse los siguientes trabajos: MALDONADO, "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", *Documentos IEF*, n.º 1/2002; y CALDERÓN, "El intercambio de información entre administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa", en *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002.

¹¹ Tales criterios aparecen recogidos en el informe OCDE, *Harmful Tax Competition: An emerging global issue*, OECD, Paris, 1998, y son expuestos más adelante. Con posterioridad tales criterios han sido desarrollados en el informe *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report*, 22/03/2004, www.oecd.org, especialmente, pp. 11-14.



ma tributario y se conviertan en países de "fiscalidad ortodoxa", desde una perspectiva OCDE, no les permitiría salir de la lista negra española por este único motivo. Ahora bien, el hecho de configurar el sistema tributario con parámetros coincidentes con el de los países miembros de la OCDE tampoco deja de poseer trascendencia a estos efectos, dado que constituiría el paso previo y proceso natural para la firma de convenios de doble imposición con los países miembros de la OCDE con los que se pretenda intensificar los flujos comerciales y financieros. Desde esta perspectiva, la vía o fórmula elegida por las autoridades españolas de alguna forma fomenta la introducción de una "fiscalidad ortodoxa" como paso previo a la firma de un CDI con España que permita a este país o territorio salir de la "lista negra" española.

No obstante, el hecho de permitir igualmente la salida de la "lista negra" española mediante la firma de un mero acuerdo de intercambio de información posiblemente diluya el incentivo a introducir tal "fiscalidad ortodoxa" en el sentido indicado, toda vez que puede lograrse el mismo objetivo con una menor cesión de poder tributario o soberanía fiscal; ciertamente, a nadie se le oculta que resulta más sencillo arbitrar ciertos mecanismos para suministrar a otra Administración tributaria determinado tipo de datos que articular un nuevo sistema tributario a imagen y semejanza de los previstos en los países miembros de la OCDE. La vía del acuerdo de intercambio de información resulta, asimismo, potenciada por el hecho de que el propio proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosamente únicamente requiere a los países y territorios calificados como *tax havens* adoptar un estándar mínimo de transparencia e intercambio de información para quedar fuera del alcance de las "(contra)medidas defensivas coordinadas" que tal organización internacional pretende que se apliquen en relación con los *uncooperative tax havens*.¹²

En este sentido, puede afirmarse que el criterio principalmente arbitrado por las autoridades españolas para salir de la "lista negra" española de paraísos fiscales y, así, evitar las "medidas defensivas" articuladas en nuestro ordenamiento radica no en el "nivel de tributación" del país o territorio de que se trate sino en su "nivel de cooperación administrativa" (intercambio de información fiscal). Con todo, ya hemos apuntado cómo en último análisis la fórmula arbitrada pivota sobre un criterio mixto basado, por un lado, en el suministro de información fiscal y, por otro, en la introducción de una "fiscalidad ortodoxa" desde una perspectiva OCDE como paso previo para concluir un CDI con España. El primer criterio se articula directamente mientras que el segundo se arbitra indirectamente.

A nuestro juicio, la elección de uno u otro criterio no es neutral, sino que la cesión de soberanía fiscal que se deriva de la firma de un CDI con cláusula de intercambio de información es mucho mayor que la resultante de la firma de un acuerdo de intercambio de información. No obstante, 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 (art. 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 desmantelar los aspectos del "sistema fiscal" del paraíso fiscal que poseen efectos más perniciosos para España, esto es, se persigue "desmantelar 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, de suerte que el país y territorio sigue constituyendo materialmente un "paraíso fiscal" pero "cooperativo"; tal cooperación administrativa permite a tal "paraíso fiscal" evitar la aplicación de las "(contra)medidas defensivas" adoptadas en nuestro ordenamiento frente a "paraísos fiscales" no cooperativos incluidos en la "lista negra" española.

Veamos en qué consisten estas dos fórmulas que pueden emplearse por parte de los países y territorios calificados como "paraísos fiscales" para salir de la "lista negra" española.

c) Fórmulas arbitradas para permitir la salida de la lista de paraísos fiscales española

En primer lugar, ya hemos indicado cómo la firma de un CDI con cláusula de información requiere que el país o territorio en cuestión modifique su sistema tributario y que introduzca, cuando

¹² Véase el informe OCDE, *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report*, OECD, Paris, 2001, en el que tal organización internacional modificó su criterio inicial en relación con los *tax havens*.

menos, impuestos sobre la renta que resulten "cualitativamente comparables" a los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas establecidos en los países miembros de la OCDE; ello significa que la estructura del impuesto, su hecho imponible y los elementos esenciales del mismo, deben estar configurados de forma que se grave la renta integral obtenida por las personas físicas o jurídicas;¹³ entendemos igualmente que debería existir una cierta "comparabilidad cuantitativa" en el sentido de exigir un cierto nivel de tributación efectivo.

Asimismo, en el artículo 2.º del RD 1080/1991 –en la redacción dada por el RD 116/2003– se establece que el CDI firmado con el "paraíso fiscal" debe contener una "cláusula de intercambio de información". 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 configurar la cláusula. La falta de delimitación de todas estas cuestiones no permite delimitar *a priori* cuál será el umbral mínimo de suministro de información que debe articularse a través de la cláusula de intercambio de información prevista en el CDI. Posiblemente, las autoridades competentes españolas acudan a la cláusula de intercambio de información prevista en el MC OCDE 2003 (art. 26) a efectos de delimitar la correspondiente disposición del CDI con el "paraíso fiscal". No obstante, no debe perderse de vista que las cláusulas de intercambio de información que pivotan sobre el MC OCDE (1963-2003), aparte de ser distintas según la versión que se tome en consideración, establecen 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, aún cuando el CDI entre España y el "paraíso fiscal" recoja la última versión del artículo 26 MC OCDE (2003), lo cierto es que tal paraíso fiscal podrá delimitar a través de su normativa interna (y/o práctica administrativa) el nivel y calidad de suministro de información con trascendencia tributaria a las autoridades españolas.¹⁴ 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*.¹⁵

En segundo lugar, el artículo 2.º del RD 1080/1991, de 5 de julio, contempla la posibilidad de que los países y territorios calificados como "paraísos fiscales" firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria al objeto de perder tal calificación. En este caso, no se requeriría el alineamiento del "sistema tributario" del "paraíso fiscal" con el de los países miembros de la OCDE en el sentido indicado más arriba. Bastaría, por tanto, la articulación jurídica de un canal de cooperación administrativa entre las autoridades competentes del país o territorio calificado hasta tal momento como "paraíso fiscal" y las autoridades competentes españolas para que el primero perdiera tal calificación y dejara de soportar la aplicación de las "contramedidas" derivadas de su inclusión en la "lista negra" española.

El RD 1080/1991, de 5 de julio, no se refiere tampoco al nivel de intercambio de información fiscal que debe de articularse a través del acuerdo, ni tampoco menciona ningún modelo de convenio de referencia a tal efecto. No obstante, es muy posible que tal acuerdo se negocie y concluya siguiendo el *OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* publicado el 18 de abril de 2002,¹⁶ dado que constituye un modelo de intercambio de información elaborado por el *OCDE's Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information* que ha incluido representantes de varios Estados miembros y otros terceros países como Aruba, Bermuda, Bahrain, Islas Cayman, Chipre, Isla de Man, Malta, Mauricio, Antillas neerlandesas, Seychelles y San Marino. Se trata, por tanto, de un auténtico modelo de convenio sobre intercambio de información a efectos fiscales que se ha elaborado conjuntamente entre la OCDE y algunos de los países calificados como "áreas de baja tributación" que

¹³ Nótese que ni el carácter territorial de un impuesto, ni el establecimiento de incentivos fiscales y de regímenes especiales excluye en todo caso la condición de impuesto comparable. *Vid.* CALDERÓN, "La planificación fiscal internacional basada en el artículo 20 bis LIS: la sujeción a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades español", *Carta Tributaria*, Diciembre 2002.

¹⁴ *Vid.* CALDERÓN, *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 1999.

¹⁵ CALDERÓN, "El intercambio de información entre administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa", *op. cit.*

¹⁶ Publicado el 18 de abril 2002 en la página web de la OCDE: www.oecd.org. *Vid.* VEIGH, "Towards a better exchange of information", *European Taxation*, September 2002, pp. 394 y ss.



han decidido cooperar con el proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa; a la vista del contenido del citado modelo no puede afirmarse que la participación de los referidos *tax havens* haya sido formal o presencial, toda vez que el modelo articula un cierto equilibrio entre los intereses y posiciones defendidas por unos y otros países; las amplias obligaciones de suministro de datos que deben efectuar los *tax havens* a favor de los países miembros de la OCDE son en cierto modo compensadas con otras (contra)cláusulas que restringen de forma relevante tales obligaciones. El modelo de convenio, a pesar de ser un instrumento de *soft-law* no vinculante, representa y articula las "obligaciones" mínimas de transparencia e intercambio de información que deben cumplir los referidos "paraísos fiscales cooperadores" a efectos de no sufrir o soportar las "contramedidas" que puedan poner en marcha los Estados miembros OCDE frente a los *uncooperative tax havens*. El análisis del nuevo modelo de convenio sobre intercambio de información en materia fiscal (2002) excede de los límites de este trabajo, por lo cual únicamente podemos referirnos a sus principales aspectos.¹⁷

En primer lugar, se trata de un modelo de convenio que debe servir de base para la conclusión de acuerdos bilaterales o multilaterales por parte de las "áreas de baja tributación" (*tax havens*) con los Estados miembros OCDE. Se trata de un modelo de mínimos, de manera que delimita un umbral intercambio de información efectivo en materia fiscal a efectos de cumplir con las exigencias que el proyecto de competencia fiscal perniciosa impone a los *tax havens* al objeto de ser considerados países o territorios cooperadores. Tales países pueden concluir convenios sobre la base de otros modelos siempre y cuando se articule un intercambio efectivo más amplio. En todo caso, debe señalarse que este modelo, a pesar de aparecer como un convenio-tipo sobre "intercambio de información", a la postre constituye un instrumento de *suministro* (unilateral) de información por parte de los países calificados como áreas de baja tributación a los países miembros de la OCDE que necesitan tal información para la efectiva aplicación de su sistema tributario. En este mismo sentido, debe apuntarse que el modelo OCDE de intercambio de información se inspira en los *Tax Information Agreements* (TIEAs) que los EE.UU. ha venido negociando desde los años 80 con los algunos de los principales *tax havens* situados en el Caribe, aunque supera el umbral de suministro de información articulado por tales TIEAs; a este respecto, el proyecto OCDE de competencia fiscal, a la postre, ha redimensionado la utilidad de esta fórmula al tiempo que se ha intensificado y ampliado su alcance y ámbito operativo; de hecho, las autoridades estadounidenses han intensificado en los últimos tiempos la negociación de este tipo de acuerdos con *tax havens* con los que no habían concluido un TIEA y también están tratando de renegociar los existentes a efectos de adaptarlos al nuevo contexto internacional.¹⁸

En segundo lugar, estamos ante un modelo que permite el intercambio de información fiscal en su más amplio sentido; esto es, no sólo permite la transmisión de datos fiscales a efectos de todo procedimiento administrativo de gestión tributaria, sino también contempla la posibilidad de que se lleven a cabo suministros de información a los efectos de la persecución de "delitos tributarios" por parte del Estado requerido;¹⁹ a estos efectos, se ha excluido que el Estado requerido limite sus obligaciones

¹⁷ La OCDE recientemente ha expuesto las principales aportaciones resultantes de este modelo OCDE 2002 de suministro de información fiscal; véase su informe *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report*, 22/03/2004, www.oecd.org, pp. 15 y ss.

¹⁸ Recientemente, los EE.UU. han concluido convenios de intercambio de información con las Islas Cayman y con Antigua y Barbuda; también se han iniciado las primeras rondas para negociar un TIEA con las Antillas neerlandesas, con las Islas Vírgenes británicas y con Bahamas, y renegociar el TIEA entre EE.UU. y Barbados (de 2 de noviembre de 1984). *Vid.*: FULLER/ANGLE, "Convergence of the Twain? US and OECD Efforts to End Tax Haven Abuses", *Intertax*, vol. 30, n.º 8-9, 2002, pp. 335-336; BELL, "US, Cayman Islands sign tax information Exchange Agreement", *Tax Notes International*, December 2001, pp. 925-926; y del mismo autor, "Antigua and Barbuda, US sign tax information exchange agreement", *Tax Notes International*, December 2001, p. 1139.

¹⁹ Una cuestión de cierto calado que se suscita en este ámbito es la del cauce jurídico para intercambiar información a efectos penales-tributarios, esto es, si son aplicables los instrumentos de asistencia administrativa mutua en materia fiscal o, por el contrario, deben emplearse otro tipo de mecanismos específicos. De los comentarios al Modelo OCDE 2002 de intercambio de información, así como del Informe OCDE 2000, *Access to bank information to tax purposes*, parece extraerse que el Comité Fiscal OCDE se escora por tratar de encauzar estos intercambios a través de estos acuerdos de intercambio de información fiscal y CDIs, esto es, cláusulas de asistencia administrativa mutua. Sin embargo, a nuestro juicio, el intercambio de información a efectos penales-tributarios debería encauzarse a través de convenios específicos de asistencia judicial en materia penal, como el Convenio Europeo de 1959 cuyo protocolo de 1978 se refiere delitos tributarios, o bien a través Cartas Rogatorias. Hay varios párrafos del referido informe OCDE 2000 (párr. 96) que se refieren al Convenio del Consejo de Europa como mecanismo de asistencia en materia penal; ello también ocurre en el Informe OCDE de 1994, *Tax Information Exchange between OECD member countries*, (párr. 6 y 41). No obstante, el para. 21 del informe OCDE 2000 es ambiguo y parece admitir ambas posibilidades. A la postre, la elección de uno u otro cauce, puede depender del Estado requirente y, en concreto, de sí,

de información invocando el principio de "doble incriminación". La amplitud de las obligaciones de intercambio presenta, sin embargo, algunas cortapisas, de suerte que el Estado requerido sólo debe intercambiar información cuando se pruebe la "trascendencia tributaria" efectiva de la información solicitada.

En tercer lugar, el modelo únicamente contempla el intercambio de información previo requerimiento, de forma que otras modalidades de intercambio como el automático o el espontáneo no han sido incorporadas al mismo; la omisión del intercambio automático tiene una enorme trascendencia limitando en buena medida las posibilidades de control de inversiones de cartera o de rendimientos del capital en áreas de baja tributación.

En cuarto lugar, las obligaciones de intercambio de información que deben asumir los *tax havens* exceden de aquellos datos con trascendencia tributaria que posean las autoridades competentes de los mismos; el modelo de convenio establece obligaciones de obtención de información relativa a datos en poder de instituciones financieras o de personas que actúen como agentes o fiduciarios (*trustees*); los *tax havens* también deben suministrar toda información con trascendencia tributaria relativa a la titularidad de participaciones en personas jurídicas, sociedades de personas, *trusts*, fundaciones. No hace falta insistir en las implicaciones que posee esta "flexibilización" del "secreto bancario", toda vez que resulta evidente que a través de la misma se derriba uno de los principales diques u obstáculos al intercambio efectivo de información a efectos fiscales. En esta misma línea, el modelo contempla la posibilidad de que el Estado requerido autorice el desplazamiento a su territorio de inspectores fiscales del Estado requirente al objeto de que puedan examinar documentos con trascendencia tributaria o interrogar a personas relacionadas con la investigación fiscal; tales actuaciones deberán contar con el consentimiento del sujeto afectado; éste requisito, sin embargo, no se exige en los casos donde los inspectores desplazados se limiten a realizar funciones "pasivas" como estar presentes en inspecciones realizadas por funcionarios del Estado requerido. En el reciente informe *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report* (*op. cit.*, pp. 13-14) se han concretado con mayor detalle las obligaciones derivadas del "compromiso de transparencia" que asumen tanto los *cooperative tax havens* como los propios Estados miembros de la OCDE; en particular, tales obligaciones alcanzan desde la formulación, mantenimiento y acceso a la contabilidad y registros contables y mercantiles, la información sobre la titularidad de las participaciones o accionariado de las distintas entidades, la (supresión) de acciones nominativas, así como la regulación de los trusts y fiducias.

En quinto lugar, resulta relevante destacar alguno de los límites que establece el modelo en relación con las obligaciones de suministro de información; a este respecto se recogen las limitaciones tradicionales ya previstas en el apartado 2.º del artículo 26 MC OCDE; en este sentido, no existe obligación de intercambio cuando el requerimiento sea contrario al convenio o los datos sean requeridos para la exacción de un tributo discriminatorio; por otro lado, no existe obligación de suministro de la información cuando ésta afecte a un secreto empresarial, comercial o profesional; asimismo, no existe obligación de obtener ni intercambiar información que revelaría datos confidenciales relativos a comunicaciones entre un abogado/asesor y su cliente, donde tales comunicaciones se han producido con motivo de la procura de asesoramiento legal. El modelo también recoge, como no podía ser de otro modo, la cláusula de secreto tributario internacional prevista en el artículo 26 MC OCDE al objeto de limitar la cesión y uso de la información intercambiada; a este respecto, merece señalarse que no se contemplan "intercambios triangulares".

Merece también ponerse de relieve que el tratamiento de que son objeto los "derechos de participación" que el Estado requerido establece a favor de los sujetos afectados por el intercam-

con arreglo a su legislación interna, la Administración tributaria puede llevar a cabo o colaborar en investigaciones penales-tributarias, como acontece en Canadá. Existe algún caso donde la Administración tributaria norteamericana intercambió información con las autoridades fiscales canadienses cuando éstas colaboraban en investigaciones penales-tributarias; el Tribunal Supremo norteamericano declaró que lo relevante para la Administración fiscal requerida es que se cumplan los condicionantes establecidos en el artículo 26 del CDI aplicable en el momento en que fue cursado el requerimiento de información, salvo que el obligado tributario afectado probara la "mala fe" de las autoridades fiscales del Estado requirente (caso *US. v. Stuart*, 89-1 USTC #9185). El Reglamento CE n.º 1798/2003, sobre asistencia mutua en materia de IVA parece escorarse en mayor medida por que los casos penales-tributarios se encaucen a través de instrumentos específicos de cooperación judicial (*vid.* arts. 1 y 4); y, en la misma línea, la Directiva 77/799/CEE ha sido reformada por la Directiva 2003/93 al objeto de excluir que la información intercambiada pueda revelarse o usarse a los efectos de un proceso penal (art. 7. 1). Con todo, el artículo 26 del MC OCDE 2000 sí parece permitir el uso de la información a efectos de un proceso penal-tributario.

bio; los comentarios (párr. 5-7) al artículo 1 del modelo OCDE de intercambio de información revelan que éste ha sido un aspecto ampliamente debatido y en el que se ha llegado a un punto de equilibrio entre unos y otros países; a la postre, el modelo permite que operen tales derechos de participación en el marco de estos suministros de información, aunque tales derechos deben estar configurados de forma que se elimine su carácter "obstruccionista" del procedimiento.

Ya se firme un CDI o un acuerdo de intercambio de información, entendemos que en ambos casos deben ser las autoridades competentes del país o territorio en cuestión y no las del Estado del que, en su caso, formen parte constitucional o políticamente las que, en principio, deberían concluir los tratados internacionales con las autoridades españolas.²⁰ En el caso español se requiere la previa (y preceptiva) autorización de las Cortes Generales para que el Estado pueda prestar su consentimiento para obligarse a través de CDIs.²¹ Consideramos igualmente que la conclusión por las autoridades españolas de un acuerdo de intercambio de información requiere de previa autorización de las Cortes Generales, dado que tales acuerdos podrían caer en el ámbito de aplicación de las letras c) (por afectar a derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I de la CE) y/o e) (por suponer la modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución) del apartado 1.º del artículo 94 CE.

d) Efectos derivados de la conclusión de los tratados internacionales contemplados en el artículo 2.º del RD 1080/1991

Finalmente, debemos referirnos a los efectos que se derivan de la conclusión entre España y los "paraísos fiscales" relacionados en el RD 1080/1991 de un CDI con cláusula de intercambio de información o de un acuerdo de intercambio de información. El artículo 2.º *in fine* del referido Real Decreto establece que "dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor". Es decir, el país o territorio que concluya con España este tipo de tratados internacionales deja de ser calificado "paraíso fiscal" a los efectos de la normativa fiscal española, lo cual significa que a partir de la entrada en vigor de los mismos no pueden aplicarse las "(contra)medidas defensivas" que la legislación fiscal española articula específicamente frente a "países y territorios calificados como paraísos fiscales". Ello no implica, sin embargo, que no puedan aplicarse otro tipo de cláusulas antiabuso en relación con las operaciones realizadas desde, con, o a través de los países y territorios que han salido de la "lista negra" española, sino que únicamente deja de aplicarse el "régimen especial" que discriminaba las operaciones realizadas con "paraísos fiscales". El resto de cláusulas antiabuso generales y específicas (*v. gr.*, transparencia fiscal internacional) resultan aplicables en relación con operaciones con estos territorios en los mismos términos que respecto de los demás Estados, a salvo de las particularidades propias derivadas del Derecho Comunitario o de la existencia de un CDI.

Por último, tampoco puede dejar de señalarse que los efectos que el RD 1080/1991 anuda a la conclusión de tales convenios por parte de un país o territorio calificado como "paraíso fiscal" de acuerdo con el mismo perduran en la medida en que tales convenios permanezcan en vigor. De esta forma, la terminación e incluso la suspensión de los efectos de este tipo de tratados, en principio, traería consigo el "reingreso" del país o territorio de que se trate en la "lista negra" de paraísos fiscales. En este sentido, entendemos que no sería estrictamente necesario –aunque sí conveniente– que el

²⁰ Ocurre, sin embargo, que algunos de los países tradicionalmente calificados como *tax havens* poseen determinados lazos jurídico-políticos y económicos con otros Estados, de suerte que estos últimos asumen las "relaciones exteriores" de los primeros; una previsión en tal sentido la encontramos en el propio artículo 299. 4 TCE, en referencia a Gibraltar. En este sentido, resulta relevante destacar como el Reino Unido –debido a la presión ejercida por España en el seno de la OCDE– se ha comprometido a garantizar los compromisos alcanzados por sus "territorios de ultramar" y "territorios dependientes" en el marco del proyecto de competencia fiscal perniciososa (véase la nota a pie n.º 3 recogida en el 2001 *OECD Progress Report*; y la nota 10 del informe *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report*, *op. cit.*, pp. 11-12).

²¹ Artículo 94. 1 de la Constitución española. El Consejo de Estado se ha pronunciado en diversas ocasiones en relación con la prestación de consentimiento del Estado español para obligarse a través de CDIs en el sentido de que se requiere tal autorización previa de las Cortes Generales de acuerdo con el artículo 94. 1 CE, dado que "este tipo de convenios viene a delimitar el ámbito de aplicación de las leyes específicas reguladoras de diversos impuestos, afectando así al principio de aplicación territorial de los correspondientes tributos. También queda el Convenio comprendido en el párrafo e) del artículo 94. 1 de la Constitución por recaer sobre aspectos de la potestad tributaria sometidos a reserva legal en los artículos 133 de la Constitución y 10 de la Ley General Tributaria" (entre otros, Dictámenes 2.753/95, 525/97, 4.210/97, y 356/2000).

CDI o el acuerdo de intercambio de información regulasen expresamente las causas o motivos que pueden conducir a la terminación o suspensión de los mismos, dado que resulta aplicable lo dispuesto al respecto en los artículos 54 a 64 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969 (CVDT); así, la violación efectiva de las obligaciones de suministro de información articuladas en el tratado permitiría a España, de acuerdo con el artículo 60 CVDT, terminar o suspender el acuerdo o el CDI con el país o territorio de que se trate; consideramos que la terminación del tratado conlleva el reingreso de tal país o territorio en la "lista negra", es decir, volvería a ser calificado como "paraíso fiscal"; más discutible resulta que tal efecto pueda deducirse de una mera suspensión total o parcial de los tratados fiscales con el país o territorio otrora calificado como "paraíso fiscal".

1.2. *La conexión existente entre la regulación española sobre "paraísos fiscales" y el proyecto OCDE sobre "Competencia Fiscal Perniciosa": la "desmaterialización" del concepto de paraíso fiscal en la OCDE*

A nuestro juicio, existe un cierto paralelismo o conexión entre el proyecto OCDE sobre "Competencia Fiscal Perniciosa o Dañina" y la reforma llevada a cabo a través del RD 116/2003 en la regulación española dedicada a identificar los países y territorios calificados como "paraísos fiscales". Entendemos que el análisis de tal conexión resulta procedente en la medida en que permite explicar en cierto modo las razones que han justificado tal "cambio de rumbo", así como los criterios materiales que lo fundamentan.

Como se sabe, el proyecto OCDE sobre Competencia Fiscal Perniciosa se puso en marcha en 1998 y desde tal fecha ha experimentado una considerable evolución. Desde un punto de vista objetivo, la iniciativa OCDE se proyecta, cuando menos por el momento, sobre las medidas fiscales configuradas al objeto de atraer renta del capital geográficamente móvil o deslocalizable y sobre servicios financieros; de esta forma, otro tipo de medidas que generan competencia fiscal sobre otros sectores económicos o empresariales (v. gr., atracción de *headquarters*, sociedades *holding*, etc.) han quedado fuera del proyecto OCDE. Desde un punto de vista subjetivo, la iniciativa OCDE se proyecta tanto sobre países miembros de la OCDE que desplieguen prácticas fiscales perniciosas (régimen preferenciales) como sobre los países o territorios que tradicionalmente han venido calificándose como "paraísos fiscales" (*tax havens* en la terminología internacional). Ahora bien, los criterios para delimitar cuándo una medida fiscal constituye una práctica fiscal perniciosa no son uniformes ni unívocos sino que se ha establecido una dicotomía que distingue entre "paraísos fiscales" y Estados miembros de la OCDE. Los países y territorios que reúnen las características para ser calificados como *tax havens*, de acuerdo con los criterios OCDE, son en sí mismos perniciosos o fuente de sistema fiscal pernicioso; en relación con los Estados miembros de la OCDE se parte de la idea de que no son en sí mismos o globalmente considerados como fuente de un sistema fiscal pernicioso pero sí pueden desplegar medidas o prácticas específicas de carácter pernicioso (régimen preferenciales).

Por tanto, la calificación de un país o territorio (no miembro de la OCDE) como *tax haven* significaría considerar tal país en sí mismo como generador de prácticas fiscales perniciosas y, por tanto, susceptible de ser incluido en una "lista (negra)" de países frente a los que la OCDE y sus Estados miembros pueden articular "(contra)medidas defensivas".

Los criterios materiales inicialmente establecidos por la OCDE en 1998 para identificar a un país o territorio (no miembro de la OCDE) como *tax haven* eran los siguientes:²² a) Inexistencia de impuestos sobre la renta o de establecimiento de impuestos de carácter "nominal"; b) Falta de intercambio efectivo de información con los Estados cuyos contribuyentes se benefician de la baja o nula tributación existente en tal país o territorio; c) Falta de transparencia en relación con legislación y la práctica administrativa del país; y d) No exigencia de condiciones de actividad económica sustantiva para permitir que los sujetos se beneficien del régimen fiscal articulado.

En noviembre de 2001 la OCDE, a través del *2001 Progress Report*, modificó sustancialmente los criterios inicialmente establecidos para considerar que un país o territorio (no miembro

²² OCDE, *Harmful Tax Competition*, op. cit., párr. 38-56.



de la OCDE) constituía un *tax haven* fuente de prácticas fiscales perniciosas.²³ En particular, se consideró que el hecho de que un país estableciera un determinado nivel de tributación que se considerase anormalmente bajo por otros países en sí mismo no era indicativo de que desarrollara prácticas fiscales perniciosas en relación con los demás Estados; el nivel de tributación lo fija, por tanto, cada Estado libremente sin que la inexistencia de impuestos sobre la renta o la exigencia de impuestos nominales en sí mismo implique una práctica fiscal perniciosa. Básicamente, el Comité Fiscal de la OCDE a través de la actualización de 2001 del proyecto de Competencia Fiscal Perniciosa no reconfiguró propiamente los criterios tradicionales para identificar a un *tax haven* sino que perfiló los criterios para determinar cuándo un *tax haven* desplegaba prácticas fiscales perniciosas. Se trazó, por tanto, una distinción entre *cooperative tax havens* y *uncooperative tax havens*, de manera que sólo estos últimos serían objeto de *blacklisting* y de "(contra)medidas defensivas" coordinadas a nivel OCDE.²⁴ Los principios y criterios que inspiraron el cambio de orientación del proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa han sido recientemente confirmados en el informe *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report*; es más, en este *2004 Progress Report* no sólo asistimos al reforzamiento y consolidación material de tales criterios en relación con los *tax havens*, sino también puede entreverse un cierto deslizamiento del mismo enfoque en relación con las prácticas perniciosas articuladas por los Estados miembros OCDE.

Ahora bien, los criterios para determinar cuando un país o territorio (no miembro de la OCDE) constituía un *tax haven* siguen siendo los establecidos en 1998. No obstante, sólo cuando un país o territorio calificado con arreglo a tales criterios como *tax haven*, atendiendo, por ejemplo, a su nivel de tributación y/o a la no exigencia de "sustancia económica" reuniera, a su vez, cualquiera de los otros dos criterios materiales expuestos (b, y c) sería calificado y tratado como *uncooperative tax haven*. Así, un *tax haven* que posee un bajo nivel de tributación y no exige sustancia económica o incluso establece "régimenes estancos" (*ring fencing*) objetiva o subjetivamente será considerado un *cooperative tax haven* si cumple con los estándares OCDE de transparencia y efectivo intercambio de información.²⁵ Por el contrario, un país o territorio (no miembro de la OCDE) que estableciera un bajo nivel de tributación y/o no exigiera sustancia económica, esto es, constituyera un *tax haven* con arreglo a los criterios OCDE 1998 que, además, no fuera transparente o siéndolo no estuviera dispuesto a intercambiar información fiscal con otros Estados sería considerado como *uncooperative tax haven* con todo lo que ello conlleva.

Es decir, un país o territorio (no miembro de la OCDE) que reúna alguno de los cuatro criterios establecidos por la OCDE para ser calificado como *tax haven* únicamente podrá librarse de

²³ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report, op. cit.*, párr. 16-35. En torno al "cambio de rumbo" que experimentó el proyecto OCDE sobre competencia fiscal perniciosa en el año 2001, véanse las declaraciones oficiales de MARKHLOUF, Chairman of the OECD Fiscal Committee, "Statements on the OECD's Harmful Tax Practices Initiatives", *Tax Notes International*, 26 November 2001, pp. 875 y ss. Nótese que, a nuestro juicio, el cambio de enfoque experimentado por el proyecto OCDE obedeció a las duras críticas que el mismo recibió desde diversos ámbitos, así como por la propia evolución de la posición adoptada por las autoridades estadounidenses frente a este proyecto. En los EE.UU. el proyecto de la OCDE de competencia fiscal recibió durante los años 1999 a 2000 duras críticas por parte de algunos congresistas y senadores, así como la presión ejercida en tal país por algunos importantes "grupos de influencia o de presión" (lobbys); a su vez, el cambio de "administración" acontecido en los EE.UU. en el año 2000, esto es, el reemplazo de la "Administración Clinton" por la "Administración Bush" propició una matización de la posición inicial mantenida por las autoridades estadounidenses frente al proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa; la nueva posición estadounidense se podría sintetizar en dos ideas o principios, a saber; por un lado, que cada país es libre para establecer su propia política fiscal; y, por otro, que los Estados no deberían participar o articular prácticas que faciliten la vulneración de la legislación de los demás países (Weinberger/O'Neill letter). Posiblemente, el cambio de rumbo que experimentó el proyecto OCDE de competencia fiscal en el año 2001 responda en buena medida al nuevo enfoque o posición adoptada por las autoridades estadounidenses (*vid.*: RUCHELMAN/SHAPIRO, "Exchange of Information", *op. cit.*, pp. 411 y ss.). La modulación de los criterios para calificar que un *tax haven* despliega prácticas perniciosas en principio no afecta a los parámetros establecidos para determinar cuándo un Estado miembro de la OCDE articula prácticas fiscales perniciosas mediante regímenes preferenciales; no obstante, se ha advertido también una tendencia OCDE dirigida a intensificar los niveles de transparencia e intercambio efectivo de información en relación con los Estados miembros de tal organización (*vid.*: WEINER, "OECD Forum on Harmful Tax Practices marks fifth year", *Tax Notes International*, 21 July 2003, pp. 233 y ss.).

²⁴ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report, op. cit.*, párr. 26-28.

²⁵ Nótese que, a nuestro juicio, de la lectura de los distintos informes de la OCDE puede extraerse la conclusión de que el Comité Fiscal distingue el criterio del nivel mínimo de actividad (sustancia económica) del criterio de la estancueidad (*ring fencing*); en este sentido, debe recordarse que el primero de estos criterios inicialmente era exigido para determinar cuándo un *tax haven* desplegaba prácticas fiscales perniciosas, en tanto que el segundo se emplea en relación con regímenes preferenciales (perniciosos) establecidos por Estados miembros OCDE. No obstante, existen destacados comentaristas, como MALDONADO, que consideran que la OCDE asimiló el criterio de la falta de actividad sustancial al de estancueidad del régimen (MALDONADO, "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", *op. cit.*, pp. 9-10).

ser incluido en la "lista (negra)" de "paraísos fiscales no cooperativos" o fuentes de prácticas fiscales perniciosas si adopta los estándares de transparencia e intercambio de información fijados por la OCDE en el *Progress Report 2001*²⁶ y a través del *OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* publicado el 18 de abril de 2002,²⁷ que ya hemos comentado más arriba.

En el *OECD Progress Report 2001* se adoptaron, a su vez, dos decisiones de gran importancia en relación con la efectiva ejecución del proyecto de competencia fiscal pernicioso.

Por un lado, se estableció el denominado *level playing field principle*, con arreglo al cual las "(contra) medidas defensivas" que se articularan coordinadamente por los Estados miembros de la OCDE frente a los "paraísos fiscales no cooperativos" no se aplicarán de forma efectiva antes de que se apliquen a los propios Estados miembros de la OCDE que desarrollen prácticas fiscales perniciosas (régimen preferenciales).²⁸ Es decir, se vincula la ejecución final del proyecto de competencia fiscal pernicioso respecto de "paraísos fiscales" al momento en que tenga lugar la misma ejecución en relación con los propios Estados miembros OCDE. Como veremos, ello no significa que los Estados miembros OCDE no puedan seguir aplicando sus "(contra) medidas defensivas" unilaterales frente a los países o territorios que consideran fuente de prácticas fiscales perniciosas, sino que únicamente se difiere el momento de aplicar, en su caso, las "(contra)medidas defensivas" coordinadas por la OCDE.²⁹ En el *OECD Global Tax Forum* celebrado en Ottawa los días 14 y 15 de Octubre de 2003 se acordó crear un grupo de trabajo dedicado al desarrollo del principio de *level playing field* a efectos de permitir la ejecución final del proyecto OCDE de competencia fiscal pernicioso.³⁰

Por otro lado, en el referido informe OCDE de 2001 se estableció un sistema "cooperativo" OCDE-*tax havens* en el sentido de que aquellos países calificados como *tax havens* que decidieran cooperar con la OCDE y eliminaran sus prácticas fiscales perniciosas adoptando los estándares de transparencia e intercambio de información establecidos por tal organización internacional recibirían la debida asistencia por parte de la OCDE una vez que adoptaran formalmente tal compromiso (*commitments*).³¹ Por tanto, cuando un *tax haven* se comprometiera formalmente, mediante el correspondiente *commitment*, a colaborar con la OCDE y adoptar sus estándares de transparencia e intercambio de información recibiría su asistencia y, además, sería excluido automáticamente de la lista de *uncooperative tax havens*. En este sentido, debe indicarse que incluso antes de la publicación de *OECD Progress Report* del 2000 seis importantes *tax havens/offshore jurisdictions* habían formulado oficialmente compromisos formales y públicos de cooperar con la OCDE en el marco del proyecto de competencia fiscal pernicioso, a saber: Bermuda, Islas Cayman, Chipre,³² Malta,³³ Mauricio y San Marino.³⁴ A este respecto, debe señalarse que de los 35 países y territorios identificados en el *OECD*

²⁶ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report, op. cit.*, párr. 36-38.

²⁷ Publicado el 18 de abril 2002 en la página web de la OCDE: www.oecd.org.

²⁸ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report, op. cit.*, párr. 32 y 47, 48 y 49.

²⁹ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report, op. cit.*, párr. 32, 47, 48 y 49.

³⁰ *OECD Global Forum on Taxation, Ottawa, 14-15 October, Closing Statement by the co-chairs* (publicado en la página web de la OCDE: www.oecd.org).

³¹ *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report, op. cit.* párr. 28, 39 a 46.

³² La *Cyprus commitment letter*, fue notificada a la OCDE el 24 de mayo de 2000 (aparece recogida en la página web de la OCDE (www.oecd.org) en su apartado dedicado al *tax haven update*); en tal carta las autoridades de la República de Chipre se comprometían a cooperar con el Comité Fiscal OCDE para reformar su legislación eliminando aquellos aspectos de los regímenes fiscales para servicios financieros y otro tipo de servicios que atraerían empresas sin necesidad de que realicen en su territorio actividades económicas sustantivas; también se comprometieron a poner en marcha un programa de transparencia y efectivo intercambio de información, así como a no introducir nuevos regímenes que puedan constituir prácticas fiscales perniciosas.

³³ La *Malta advance commitment letter* fue notificada a la OCDE el 19 de mayo de 2000 (aparece recogida en la página web de la OCDE (www.oecd.org) en su apartado dedicado al *tax haven update*); en tal carta las autoridades maltesas se comprometen a no introducir nuevos regímenes que puedan constituir prácticas fiscales perniciosas, así como a eliminar las existentes en relación con los regímenes establecidos para servicios financieros y otros servicios que atraerían empresas sin necesidad de que realicen en su territorio actividades económicas sustantivas; también se comprometieron a poner en marcha un programa de transparencia y efectivo intercambio de información.

³⁴ Nótese que estos *tax havens* se comprometieron a cooperar antes del reenfoque objetivo producido en noviembre de 2001 en el proyecto de competencia fiscal pernicioso. Tal circunstancia, a nuestro juicio, no significa que pueda exigirseles condiciones distintas (transparencia e intercambio de información) que a los demás *tax havens* para poder ser considerados "cooperativos".



Progress Report 2000 como *tax havens*, lo cierto es que, a fecha de 22 de marzo de 2004, la OCDE indica en su página web dedicada a la *tax haven update* que la lista de *uncooperative tax havens* se reduce a cinco países y territorios, a saber: Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco, y las Islas Marshall. El resto de los *tax havens* han adoptado los correspondientes *commitments* o han modificado su legislación en el sentido requerido por el Comité Fiscal OCDE.

No obstante, debe igualmente señalarse que recientemente dos *tax havens* (Antigua y Barbuda, y San Vicente y las Granadinas) que habían adoptado formalmente compromiso de cooperar con la OCDE han suspendido indefinidamente su *commitment*.³⁵ Al parecer, tal decisión vino motivada por el incumplimiento sustantivo del principio de *level playing field* por parte de los propios Estados miembros de la OCDE; estos dos *tax havens* consideran que tal incumplimiento resulta evidente considerando cómo la Directiva de Fiscalidad del Ahorro adoptada en la UE permite a varios países miembros de la OCDE (Austria, Bélgica y Luxemburgo) y a otros terceros países (Suiza, Liechtenstein, Andorra, Mónaco y San Marino) establecer una retención en origen sin tener que intercambiar información sobre los rendimientos del capital depositados en su sistema financiero. Con todo, la respuesta dada por las autoridades de la OCDE en la cumbre de Ottawa que tuvo lugar el 14 y 15 de octubre de 2003, precisamente en torno al principio de *level playing field*, fue que sigue existiendo un compromiso por parte de tal organización internacional de articular tal principio en términos verdaderos y que ello se articularía a través de un *global standard of excellence in transparency and exchange of information*.³⁶

Del contraste entre la lista de *tax havens* inicialmente elaborada por el Comité Fiscal OCDE y que constaba de 35 países y territorios, y la "lista negra" establecida en el RD 1080/1991, que consta de 48 países y territorios, se desprende un importante grado de convergencia en la delimitación de los países y territorios calificados como paraísos fiscales. No obstante, existen países y territorios referidos en la lista inicial de la OCDE que no aparecen en la "lista negra" española y viceversa.³⁷ Entre la lista de *uncooperative tax havens* elaborada por la OCDE (2002-2003) y la "lista negra" española también existen diferencias, de suerte que existe un territorio (las Islas Marshall) que no posee la calificación de "paraísos fiscales" de acuerdo con el RD 1080/1991. Estas diferencias plantean algunas cuestiones de interés como, por ejemplo, si un Estado miembro de la OCDE, como España, que se haya pronunciado positivamente en relación con los informes del Comité Fiscal OCDE sobre competencia fiscal perniciosa puede adoptar unilateralmente "(contra)medidas defensivas" frente a países o territorios que no aparecen en la lista de "paraísos fiscales" de la OCDE o que son considerados en el marco de esta organización internacional como *cooperative tax havens* (como es el caso de Malta y Chipre).

A nuestro juicio, los compromisos internacionales asumidos por los Estados miembros de la OCDE con esta organización internacional en modo alguno limitan o restringen la capacidad o el poder que tales Estados poseen para elaborar sus propias listas de "paraísos fiscales" y adoptar las "(contra)medidas defensivas" que considerasen apropiadas. Ello constituye una manifestación de su "soberanía fiscal" o "poder tributario" que no se ha cedido ni restringido en este aspecto a través de la firma del Convenio fundacional de la OCDE de 1960, ni tampoco a través de su contribución a la aprobación de las recomendaciones del Consejo OCDE en relación con el proyecto de competencia fiscal perniciosa.³⁸

³⁵ Vid. SCOTT, "Two tax havens suspend commitment letter to OECD", *Tax Notes International*, vol. 32., n.º 3, 2003, pp. 203-205.

³⁶ Estas fueron las declaraciones del OECD-spokesman Nicholas Bray en el Global Tax Forum celebrado en Ottawa, 14-15, 2003 (vid. SCOTT, "Two tax havens suspend commitment letter to OECD", *op. cit.*, p. 204). Esta información ha sido confirmada más tarde en el informe *The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report*, *op. cit.*, p. 12.

³⁷ Por ejemplo, en la lista inicial elaborada por la OCDE aparecían países como Belice, Samoa, Islas Marshall, St. Christopher (St. Kitts) y Nevis, que no hemos encontrado referenciados en la "lista negra" española; del mismo modo, el RD 1080/1991 se refiere a países y territorios que no hemos encontrado referenciados específicamente en la lista de *tax havens* inicialmente elaborada por la OCDE, como, por ejemplo: Jordania, Jamaica, Emiratos Arabes, Hong Kong, Fiji, Trinidad y Tobago, República Libanesa, Macao, Singapur, Macao, Omán, Islas Salomon, Islas Marianas, y Nauru.

³⁸ Véase el artículo 6 del Convenio fundacional de la OCDE, de 14 de diciembre de 1960. Como ha puesto de relieve VOGEL (*Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, Intro. párr. 80) las recomendaciones emanadas del Consejo de la OCDE, de acuerdo con el Convenio OCDE y sus normas de procedimiento, únicamente obligan a los Estados miembros a examinar si las medidas recomendadas resultan "oportunas". No obstante, en la práctica, la relevancia jurídica de las recomendaciones del Consejo OCDE parece ser mayor, como se deduce de la inclusión de "reservas" y "observaciones" por parte de algunos Estados en relación con su particular interpretación o posición frente a las medidas recomendadas. No puede desconocerse que las recomendaciones son adoptadas por acuerdo de todos los países miembros de la OCDE, circunstancia que refuerza su fuerza expansiva a nivel internacional. El hecho de que un Estado miembro se abstenga a la hora de aprobar una recomendación del Consejo no invalida tal recomendación ni impide su adopción, aunque sí limita su eficacia frente a tal Estado.

Ahora bien, la OCDE ha venido recomendando a sus Estados miembros que adopten un enfoque coordinado en relación con la adopción de medidas frente a la competencia fiscal perniciosa. Así, ya en el informe de 1998 el Consejo recomendó a los Estados que "coordinaran, a través del Foro sobre competencia fiscal perniciosa, su respuesta nacional y convencional frente a las prácticas fiscales perniciosas desplegadas por otros Estados".³⁹ Más adelante, en el informe 2000 *Towards Global Tax Competition* se indicó que los países y territorios que se hubieran comprometido formalmente a cooperar con la OCDE a efectos de eliminar sus prácticas fiscales perniciosas (*cooperative tax havens*) no aparecerían en la "lista negra" de la OCDE ni tampoco serían objeto de las medidas defensivas que estaba tratando de impulsar y coordinar la OCDE frente a los *uncooperative tax havens*.⁴⁰ En este mismo informe se insiste sobre la importancia de adoptar un enfoque coordinado a la hora de poner en marcha "medidas defensivas" frente a las prácticas fiscales perniciosas, así como que tales medidas afectarán igualmente a territorios no cooperativos con independencia de las relaciones que mantengan con Estados miembros de la OCDE.⁴¹ En tercer lugar, en este informe del 2000 el Comité Fiscal OCDE "invita a los Estados miembros a que se abstengan de emplear los nombres de los países y territorios que aparecen en el parágrafo 17 (*uncooperative tax havens*) para identificar a países y territorios frente a los que nuevas o más amplias medidas (defensivas) deberían aplicarse, de manera que se emplee la lista (OCDE) de países y territorios no cooperativos con tal finalidad. El Foro reconoce que los Estados miembros retienen el derecho de aplicar o no aplicar medidas defensivas a nivel unilateral a cualquier país o territorio".⁴²

Es decir, la OCDE reconoce que los Estados miembros poseen todo el derecho de elaborar nuevas listas negras y adoptar contramedidas unilaterales al margen del marco constituido por el proyecto de competencia fiscal perniciosa; sin embargo, el Comité Fiscal OCDE recomienda insistentemente a los Estados miembros que no modifiquen sus "listas negras" de paraísos fiscales al objeto de incluir a nuevos países o territorios o adoptar nuevas o más amplias medidas defensivas unilaterales. Se pretende, por tanto, coordinar y enmarcar a nivel OCDE las "(contra)medidas defensivas" frente a los países y territorios que finalmente sean calificados como *uncooperative tax havens*, de suerte que mientras se desarrolla tal proyecto los Estados miembros deberían adoptar una posición de *stand-still* a la hora de adoptar medidas frente a "paraísos fiscales". Tal recomendación podría explicar el hecho de que la reforma realizada el 1 febrero de 2003 (RD 116/2003) sobre el RD 1080/1991, de 5 de julio, únicamente articulara un procedimiento de "salida" de la lista negra de paraísos fiscales, sin que se actualizara tal lista en otros aspectos. En el 2001 *OECD Progress Report on Harmful Tax Practices*⁴³ el Comité Fiscal OCDE vuelve a insistir sobre las mismas ideas recomendando, así, que los Estados miembros se muevan dentro del marco coordinado de medidas defensivas al considerarse que son las más efectivas y las que, además, protegen la posición competitiva de los países y territorios que han eliminado sus prácticas fiscales perniciosas; con todo, la OCDE sigue reconociendo que "cada Estado miembro posee el derecho a adoptar las medidas que considere necesarias para contrarrestar las prácticas fiscales perniciosas". El recientemente publicado *2004 OECD Progress Report (The OECD'S Project on Harmful Tax Practices: the 2004 Progress Report, op. cit., pp. 14-16)* ha reiterado las conclusiones de los informes anteriores.

Por tanto, cualquier Estado miembro de la OCDE, como España, puede seguir adoptando unilateralmente "(contra)medidas defensivas" frente a los países o territorios que considere llevan a cabo prácticas fiscales dañinas o que erosionan gravemente la integridad de su sistema tributario. El hecho de que un país o territorio se haya comprometido con la OCDE, a través del correspondiente *advance commitment*, a cooperar con el proyecto de competencia fiscal perniciosa de la OCDE eliminando sus prácticas fiscales dañinas o perjudiciales no afecta jurídicamente al poder que siguen ostentando los Estados miembros de la OCDE de calificar al país o territorio "cooperativo" como "paraíso fiscal" de acuerdo con su particular "lista negra" nacional. Ahora bien, tampoco puede perderse de vista que el hecho de que un Estado miembro de la OCDE se desmarque del "marco coordinado" que pre-

³⁹ Recomendación n.º 15. 5 recogida en el informe *Harmful Tax Competition, op. cit.* p. 71.

⁴⁰ *OECD, Towards Global Tax Competition, op. cit.* p. 18.

⁴¹ *OECD, Towards Global Tax Competition, op. cit.* p. 24.

⁴² *OECD, Towards Global Tax Competition, op. cit.* p. 26.

⁴³ *OECD, The OECD's project on harmful tax practices: the 2001 progress report, op. cit.* p. 13.



tende establecer el Comité Fiscal OCDE no resulta neutral; por un lado, tal descoordinación privará de cierta fuerza al propio proyecto de la OCDE, dado que precisamente en la actuación como grupo es donde encuentra buena parte de su fuerza la OCDE; por otra parte, el Estado miembro de la OCDE que adopte un enfoque unilateral en materia de "paraísos fiscales" podría situar a sus contribuyentes en una posición desventajosa frente a los situados en otros países de la OCDE que siguen el enfoque OCDE.⁴⁴

En conclusión, entendemos que el movimiento normativo realizado por el Gobierno el 1 de febrero de 2003, reformando el RD 1080/1991 a través del RD 116/2003, se mueve dentro del marco coordinado articulado por la OCDE. Por un lado, no se regulan nuevas medidas frente a los "paraísos fiscales", ni tampoco se actualiza la "lista negra" en sentido positivo a efectos de incluir otros países o territorios en la misma (cláusula *stand-still*). Y, por otro, la regulación española adopta un criterio material delimitador de "paraíso fiscal" sustancialmente coincidente con el nuevo enfoque OCDE que, como ya hemos indicado, se basa en el "nivel de cooperación administrativa"; tal alineamiento de la normativa española con el proyecto OCDE se instrumenta permitiendo a los "paraísos fiscales" incluidos en la "lista negra" española su salida de la misma mediante la firma con España de un acuerdo de intercambio de información o de un CDI con cláusula de intercambio de información; es decir, la articulación jurídica entre España y el "paraíso fiscal" de un mecanismo que asegure el estándar de cooperación administrativa que ha fijado la OCDE conduce a la exclusión de tal país o territorio de la "lista negra" española de paraísos fiscales, con independencia de su nivel de tributación; a la postre, la "lista negra" de paraísos fiscales terminará refiriéndose a los *uncooperative tax havens*, esto es, a los países y territorios que no estén dispuestos a intercambiar información con trascendencia tributaria con las autoridades españolas. No obstante, tampoco puede perderse de vista que actualmente la legislación española sigue penalizando o discriminando las operaciones que se realizan a través de los países y territorios que se calificaron como "paraísos fiscales" en 1991, atendiendo a los criterios de calificación existentes en tal momento (baja o nula tributación y falta de transparencia/opacidad e intercambio de información).⁴⁵

Nótese en todo caso que la aplicación de las "contramedidas" arbitradas en el ordenamiento español frente a los paraísos fiscales afectan a países que en el futuro próximo posiblemente se integrarán plenamente en la UE (Malta y Chipre) sin que la regulación española contemple o haya tenido en cuenta la importante incidencia del Derecho Comunitario Europeo sobre esta materia. En suma, la regulación española sobre paraísos fiscales sigue actualmente los parámetros consensuados en el seno de la OCDE sin que se haya tenido en cuenta en modo alguno la incidencia del Derecho Comunitario, a pesar de que tal regulación se proyecta sobre (futuros) Estados miembros de la UE.

1.3. *La incidencia del acervo comunitario sobre intercambio de información con trascendencia tributaria respecto de la actual regulación española de paraísos fiscales: especial atención a la Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información*

Ciertamente, la coordinación articulada entre la normativa española de paraísos fiscales y el proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa podría tener implicaciones de mayor alcance que las que acabamos de indicar. En este sentido, entendemos que podrían existir serias dificultades para que las autoridades españolas pudieran calificar a un país como "paraíso fiscal" allí donde entre España y tal país hayan articulado jurídicamente un mecanismo que asegure el estándar de cooperación administrativa fijado por la OCDE; así, por ejemplo, volviendo al caso de Malta y Chipre lo cierto es que podrían plantearse serias objeciones respecto de la calificación de estos dos países como "paraísos fiscales", de acuerdo con el RD 1080/1991, una vez que se integrasen efectivamente en la UE y les fuera aplicable el acervo comunitario relativo a la asistencia administrativa mutua entre Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros, esto es, las Directivas de intercambio de información tributaria (y de asistencia en la recaudación fiscal).⁴⁶ Podría pensarse que una vez que tales países

⁴⁴ OECD, *Harmful Tax Competition*, op. cit. p. 37.

⁴⁵ En este sentido se ha pronunciado igualmente MALDONADO, "Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales", op. cit. p. 11.

⁴⁶ Véanse las Directivas 2001/44/CE, de 15 de junio, relativas a las peticiones de información, notificación, cobro y adopción de medidas cautelares entre Estados miembros de la UE, y Directiva 2002/94/CE, de 9 de diciembre, sobre asistencia mutua en materia de recaudación de créditos, exacciones e impuestos. Tales Directivas han sido transpuestas en el ordenamiento español por el RD 704/2002 y la Orden HAC/2324/2003. Nótese que estas disposiciones sobre asistencia administrativa en la recaudación articulan también mecanismos de intercambio de información entre Administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE.

sean miembros de la UE deberían salir automáticamente de la "lista negra" española de paraísos fiscales, aunque no concluyan un CDI o un acuerdo de intercambio de información con España.⁴⁷

La principal cuestión que, por tanto, se suscita es si el acervo comunitario relativo al intercambio de información entre Administraciones tributarias cumple el nivel o umbral de intercambio de información establecido en el RD 1080/1991 como condición para que un país o territorio calificado reglamentariamente como "paraíso fiscal" pierda tal estatus y, por tanto, deje de estar sujeto a la aplicación de las "(contra) medidas defensivas" articuladas en la normativa española.

Parece, por tanto, que la respuesta a tal cuestión pasa por examinar el Derecho Comunitario que articula jurídicamente el intercambio de información entre Administraciones tributarias, al objeto de determinar si impone a todos los Estados miembros y a los (próximamente) nuevos Estados miembros (especialmente a Malta y Chipre) obligaciones de suministro de información tributaria a las autoridades españolas en términos comparables a las derivadas de los CDIs con cláusula de intercambio de información o los acuerdos de intercambio de información a los que se refiere el artículo 2 del RD 1080/1991.

La Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos, constituye la principal norma comunitaria que articula obligaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito de los impuestos directos.⁴⁸ Tal Directiva apenas ha experimentado modificaciones significativas desde su adopción por el Consejo de la UE; tales modificaciones respondieron por un lado, al objeto de ampliar su ámbito objetivo a determinados impuestos que originariamente no contemplaba (*v. gr.*, el IVA, y los impuestos especiales)⁴⁹ y, por otro, a efectos de introducir las referencias correspondientes a los Estados que se han ido integrando en la UE desde su fecha de adopción en 1977 hasta el momento presente (marzo 2004).⁵⁰ A su vez, el 7 de octubre de 2003 se aprobó por parte del Consejo la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre (*DOUE* L 264, de 15 de octubre 2003), a través de la que se modificó la Directiva 77/799; los Estados miembros deben poner en vigor las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para dar cumplimiento a los dispuesto en esta Directiva antes del 31 de diciembre de 2003. Podría mantenerse que la modificación de 2003 ha tenido por efecto restringir en cierto modo el alcance operativo de tal Directiva de intercambio de información. Por un lado, la Directiva 77/799 deja de aplicarse en relación con el IVA, en la medida en que con la misma fecha (7 octubre 2003) se aprobó por el Consejo un Reglamento (n.º 1798/2003) dedicado específicamente a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA; no obstante, la Directiva 77/799 resulta ahora aplicable *también* (esto es, además de en el marco de los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio, e impuestos sobre determinados consumos específicos) en el ámbito de

⁴⁷ Nótese, asimismo, que desde una perspectiva jurídica la suspensión o terminación de los eventuales acuerdos de intercambio de información o CDIs que mediaran entre España y un Estado miembro de la UE (Malta y Chipre) anteriormente calificado reglamentariamente como "paraíso fiscal" no debería significar su retorno a tal "lista negra", dado que, como hemos indicado, los Estados miembros están obligados a intercambiarse información tributaria de acuerdo con el Derecho Comunitario (derivado). El incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de un Estado miembro no puede "sancionarse" o perseguirse unilateralmente por los Estados miembros, sino que son mecanismos también comunitarios los que corrijen tales incumplimientos. Así, el incumplimiento de las normas comunitarias de intercambio de información por parte de un Estado miembro es controlado por la Comisión y susceptible de recurso ante el TJCE (véase, por ejemplo, el procedimiento de infracción que puso en marcha la Comisión frente al Reino Unido por presunto incumplimiento de sus obligaciones de intercambio de información por parte de Gibraltar en aplicación de la Directiva 77/799/CEE, en lo relativo a datos concernientes al IVA: IP/02/1052, de 15 de julio de 2002).

⁴⁸ *DO* L 336 de 27 de diciembre de 1977, p. 15. España ha transpuesto esta Directiva a través del RD 1326/1987, de 11 de septiembre, y de la OM de 9 de febrero de 1988, relativa al procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal. El RD 704/2002, de 19 de julio y la OMHAC/2324/2003, de 31 de julio, dedicadas a la asistencia administrativa mutua en materia de recaudación fiscal también recogen normas que articulan obligaciones de intercambio de información entre Administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE. Nótese que la Directiva 2003/93/CE del Consejo, de 7 de octubre (*DOUE* L 264, de 15 de octubre 2003) ha modificado el título original de la Directiva 77/799 de manera que actualmente esta se refiere "a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros".

⁴⁹ La inclusión del IVA se logró a través de la Directiva 79/1070, de 6 de diciembre (*DOCE* L n.º 331, de 27 de diciembre), mientras que la inclusión de los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas y sobre las labores del tabaco se logró a través de la Directiva 92/12, de 25 de febrero (*DOCE* L n.º 76, de 23 de marzo).

⁵⁰ Acta de adhesión de Grecia (*DOCE* L 291, de 19 de noviembre de 1979), Actas de adhesión de España y Portugal (*DOCE* L 302, de 15 de noviembre de 1985) y Actas de Adhesión de Austria, Finlandia y Suecia (*DOCE* L 1, de 1 de enero de 1995).

los impuestos sobre primas de seguro regulados por el artículo 3.º de la Directiva 76/308.⁵¹ Por otro lado, la Directiva 2003/93 ha restringido el uso que puede hacerse de la información intercambiada, lo cual lógicamente limita el ámbito operativo de la norma comunitaria de asistencia administrativa; en particular, el artículo 7. 1 de la Directiva 77/799 ha recibido nueva redacción a efectos de excluir que la información intercambiada pueda ser empleada con motivo de un proceso penal.⁵²

Resulta relevante destacar que las obligaciones de intercambio de información en materia de impuestos directos que articula la Directiva 77/799/CEE resultan de plena aplicación a todos los Estados miembros de la UE y a todo el territorio comunitario; no se han articulado, por tanto, excepciones respecto del ámbito subjetivo de aplicación de esta Directiva, ni tampoco se han modulado las obligaciones que tal norma impone en relación con uno o varios Estados miembros de la UE.

Del mismo modo, debe señalarse que ni el Tratado de Adhesión a la UE de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, de 16 de abril de 2003,⁵³ ni el Acta relativa a las condiciones de adhesión de tales Estados contienen disposiciones que excepcionen de alguna forma la plena aplicación de la Directiva 77/799/CEE por parte de los (futuros) nuevos Estados miembros de la UE;⁵⁴ antes al contrario, su plena aplicación aparece establecida expresamente en el apartado 9 del Anexo II del Acta correspondiente a las condiciones de adhesión de los Estados adherentes a la UE, de 23 de septiembre de 2003. Por tanto, una vez que culmine el proceso de adhesión de tales países a la UE estarán obligados a intercambiar información tributaria a las autoridades competentes de los restantes Estados miembros en los mismos términos que éstos. El artículo 53 del Acta relativa a las condiciones de Adhesión de los Estados adherentes establece en este sentido 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 (...);" y en el artículo 54 de tal Acta previene igualmente que "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, salvo que se prevea otro plazo en los anexos a que se refiere el artículo 24 ó en otras disposiciones de la presente Acta o de sus anexos". A este respecto, debe señalarse que hasta la fecha no nos consta que se haya hecho uso de la excepción temporal que contempla el artículo 54 del Tratado de Adhesión en relación con la Directiva 77/799/CEE.

Ahora bien, es posible que la adopción de las medidas internas de transposición de la Directiva 77/799 no se articulen por parte de los nuevos Estados miembros en el mismo momento en que se consagre su adhesión;⁵⁵ en este sentido, podría ocurrir que las obligaciones de intercambio de información que la Directiva 77/799/CEE impone a los nuevos Estados miembros no se hagan efectivas

⁵¹ De acuerdo con el artículo 7. 1 *in fine* de la Directiva 77/799 los Estados miembros pueden disponer que la información se utilice para la liquidación de otros cánones, derechos e impuestos a que se refiere el artículo 2.º de la Directiva 76/308.

⁵² Nótese, no obstante, que el artículo 7. 3 de la Directiva 77/799 permite el uso de la información intercambiada para fines no fiscales (*v. gr.*, en el marco de un proceso penal) cuando la autoridad competente del Estado miembro que la haya suministrado lo permita expresamente, siempre que la legislación del Estado solicitante permita tal utilización en las mismas circunstancias.

⁵³ *DOCE* Serie L, de 23 de septiembre de 2003, y Apéndices en el mismo *DOCE*, de 23 de septiembre 2003. La LO 12/2003, de 24 de octubre, autorizó la ratificación del citado Tratado de Adhesión por parte del Reino de España, de acuerdo con el artículo 93 de nuestra Constitución.

⁵⁴ El Acta relativa a las condiciones de adhesión de los Estados adherentes a la UE está publicada en el *DOCE* L de 23 de septiembre de 2003, p. 33. Véanse en concreto los artículos 53, 54, 55 y 57 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de los Estados Adherentes, el punto 9. 4 del Anexo II al artículo 20 de tal Acta, en relación con la aplicación plena de la Directiva 77/799/CEE a los nuevos Estados miembros; nótese igualmente que los Anexos a los artículos 21, 22 y 24 del Acta relativa a las condiciones de adhesión, no modifican en ningún aspecto la aplicación de la citada Directiva a los nuevos Estados miembros.

⁵⁵ De hecho, en España la transposición de la Directiva 77/799 no tuvo lugar hasta el 11 de septiembre de 1987 (RD 1326/1987) en tanto que el Acta de adhesión a las CEE se concluyó el 15 de noviembre de 1985. Consideramos que la no adopción de las medidas de transposición de la Directiva 77/799/CEE por parte de los nuevos Estados miembros en un plazo de 3 años computado desde la fecha de adhesión, vendría a significar un incumplimiento grave susceptible de ser reparado mediante la adopción de las medidas de salvaguardia por parte de las instituciones comunitarias de acuerdo con el artículo 38 del Acta relativa a las condiciones de adhesión.

hasta pasado un cierto tiempo desde la entrada en vigor del Tratado de Adhesión a la UE, lo cual podría influir negativamente a la hora de considerar que uno de estos nuevos Estados miembros de la UE por el mero hecho de serlo ya cumple con el nivel de cooperación administrativa que exige el RD 1080/1991 para excluir a un país o territorio de la "lista negra" de paraísos fiscales. Con todo, no puede perderse de vista que el artículo 2 del RD 1080/1991 lo que, a la postre, exige es la articulación jurídica de un instrumento que garantice el intercambio de información entre las autoridades españolas y las del otro país y territorio de forma que se produce la salida de la lista negra española en el momento en que tal instrumento (el tratado internacional) entre en vigor; por tanto, no se requiere que se produzca un intercambio de información efectivo para que el país o territorio calificado como "paraíso fiscal" pierda tal estatus y abandone la "lista negra" sino que tal efecto se produce por la mera entrada en vigor de un tratado internacional a través del cual el citado país se comprometa y obligue internacionalmente a intercambiar determinado tipo de información a las autoridades españolas.⁵⁶ En este sentido, podría mantenerse que la entrada en vigor del Tratado de Adhesión a la UE de los Estados antes referidos – que previsiblemente acontecerá el 1 de mayo de 2004—⁵⁷ supone la asunción de las obligaciones de intercambio de información establecidas por el Derecho Comunitario. En esta misma línea de pensamiento, debería considerarse igualmente que, a nuestro entender, las obligaciones de intercambio de información articuladas a través de la transposición interna de la Directiva 77/799 poseen carácter retroactivo;⁵⁸ es decir, una vez que se haya transpuesto a nivel interno la norma comunitaria de asistencia mutua el nuevo Estado miembro debe cooperar con los restantes Estados miembros que le soliciten información o datos con trascendencia tributaria en relación con impuestos devengados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la norma interna de transposición.

Ya se adopte una posición u otra a este respecto, lo cierto es que la cuestión clave a estos efectos reside en determinar si el Derecho Comunitario que articula jurídicamente el intercambio de información entre Administraciones tributarias impone a todos los Estados miembros y a los países respecto de los que se está ultimando su proceso de adhesión (especialmente a Malta y Chipre) obligaciones de suministro de información tributaria en términos comparables a las derivadas de los CDIs con cláusula de intercambio de información o los acuerdos de intercambio de información a los que se refiere el artículo 2 del RD 1080/1991.

Ya hemos visto en el epígrafe precedente que el artículo 2 del RD 1080/1991, de 5 de julio, establece que cuando un país o territorio calificado reglamentariamente como "paraíso fiscal" firme con España un Convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información dejará de tener tal calificación o estatus, cuando tal convenio o acuerdo entre en vigor. También veíamos que el referido Reglamento no delimitaba qué nivel de intercambio de información debía de articular el CDI o el acuerdo; a este respecto, consideramos que en el caso de los CDIs tal nivel de cooperación administrativa podría fijarse tomando como patrón el articulado en el artículo 26 del MC OCDE 2003, toda vez que este modelo (no necesariamente esta versión) es el empleado con carácter general –y sin perjuicio de determinadas variaciones– por las autoridades españolas a la hora de concluir sus CDIs; en particular, nótese que las autoridades españolas no han introducido ninguna reserva ni observación a los comentarios al artículo 26 MC OCDE. En el caso del "acuerdo de intercambio de información" a que se refiere el artículo 2 RD 1080/1991 entendemos, sin embargo, que para fijar el nivel de cooperación administrativa que en principio debería articular para cumplir los fines perseguidos en el citado real decreto habría que atender al *OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* publicado el 18 de abril de 2002;⁵⁹ como ya hemos comentado más arriba, el nivel de cooperación administrativa o intercambio de información que resultan de uno u otro no es simétrico, toda vez que el modelo OCDE 2002 de intercambio de información articula mayores obligaciones de sumi-

⁵⁶ Tal interpretación no sólo encuentra acomodo en el tenor literal del artículo 2 RD 1080/1991, sino que la interpretación finalista del mismo conduce a la misma conclusión; en este sentido, téngase en cuenta que en la propia Exposición de Motivos del RD 116/2003 se afirma: "El artículo segundo modifica el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, para introducir la posibilidad de excluir de la lista de paraísos fiscales a los países y territorios que *se comprometan a intercambiar información con la Administración española*. Dicho compromiso ha de quedar plasmado en un acuerdo específico de intercambio de información o en un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información".

⁵⁷ Véase el artículo 2 del Tratado de Adhesión, de 23 de septiembre de 2003.

⁵⁸ Vid. CALDERÓN, *Intercambio de información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 1999, pp. 108 y ss.

⁵⁹ Publicado el 18 de abril 2002 en la página web de la OCDE: www.oecd.org.

nistro de información;⁶⁰ no obstante, tampoco puede perderse de vista que a través del CDI con cláusula de intercambio de información no sólo se articulan unas obligaciones de suministro de datos con trascendencia tributaria de cierta consideración, sino que, además, la firma de un convenio de estas características conlleva un cierto grado de cohesión o coordinación material de los sistemas fiscales de los Estados contratantes; a su vez, la propia operatividad de un CDI facilita otro tipo de intercambios de información como los automáticos y espontáneos que no resultan cubiertos por el modelo OCDE 2002. Tales circunstancias podrían explicar la asimetría en el nivel de cooperación administrativa que se articule dependiendo de si se firma un acuerdo de intercambio de información o un CDI con cláusula de intercambio de información. No obstante, a la hora de determinar si las obligaciones de intercambio de información derivadas del Derecho Comunitario alcanzan el nivel exigido por el artículo 2 del RD 1080/1991, de 5 de julio, consideramos que bastaría que tales obligaciones comunitarias alcanzaran el nivel articulado a través de un típico CDI con cláusula de intercambio de información.

A este respecto, un examen comparativo del artículo 26 MC OCDE 2003 y la Directiva 77/799/CEE revela que articulan un intercambio de información en términos muy parecidos;⁶¹ es decir, puede afirmarse que, aunque existen ciertas diferencias entre ambos mecanismos de intercambio de información, el nivel de cooperación administrativa que los CDIs y la Directiva 77/799 articulan se sitúa en un mismo plano material, aunque podría mantenerse que las obligaciones de intercambio de información que resultan de la norma comunitaria son más fuertes y, por tanto, de mayor alcance que las articuladas a través del CDI atendiendo únicamente a su carácter comunitario. Ciertamente, un análisis comparativo y detallado de las obligaciones de información que se derivan de ambos instrumentos normativos excede los límites de este trabajo;⁶² no obstante, ello no impide indicar que la equiparación del nivel de suministro de información articulado por ambas normas (CDIs y Directiva 77/799) ha sido establecida considerando los siguientes criterios, a saber: a) el ámbito objetivo del intercambio de información articulado;⁶³ b) el ámbito subjetivo del intercambio de información instrumentado;⁶⁴ c) las obligaciones de intercambio de información derivadas de ambas normas;⁶⁵ d) los

⁶⁰ En concreto, nótese que este modelo está concebido de cara a articular no sólo la transmisión de datos fiscales a efectos de todo procedimiento administrativo de gestión tributaria, sino también que se lleven a cabo suministros de información a los efectos de la persecución de delitos tributarios por parte del Estado requerido sin que pueda invocarse el principio de "doble incriminación". A su vez, las obligaciones de intercambio de información que articula este modelo OCDE exceden del suministro de aquellos datos con trascendencia tributaria que posean las autoridades competentes de los mismos; el modelo de convenio establece obligaciones de obtención de información relativa a datos en poder de instituciones financieras o de personas que actúen como agentes o fiduciarios (*trustees*); por tanto, los países que firmen este tipo de acuerdos también deben suministrar toda información con trascendencia tributaria relativa a la titularidad de participaciones en personas jurídicas, sociedades de personas, *trusts*, fundaciones. El artículo 26 del MC OCDE (2003) no contiene una cláusula que obligue en todo caso al suministro de este tipo de información (penal-tributaria) ni tampoco impide la operatividad de normas internas que operen excluyendo la obtención de información bancaria o sobre la titularidad de participaciones en determinado tipo de entidades. No obstante, el artículo 26 del MC OCDE (2003), articula un conjunto de modalidades de intercambio de información (automático, rogado, espontáneo), en tanto que el modelo OCDE 2002 de intercambio de información únicamente contempla el intercambio previo requerimiento (rogado), de forma que otras modalidades de intercambio como el automático o el espontáneo no han sido incorporadas al mismo; la omisión del intercambio automático tiene una enorme trascendencia limitando en buena medida las posibilidades de control de inversiones de cartera o de rendimientos del capital en áreas de baja tributación.

⁶¹ VANISTENDAEL ha criticado con dureza el hecho de que la Directiva 77/799/CEE articule un nivel de intercambio de información equiparable al previsto en los CDIs que siguen el MC OCDE, considerando que las necesidades de cooperación administrativa que existen en el ámbito de la UE son claramente superiores. A este respecto, el referido autor ha puesto de relieve lo inadecuada que resulta tal Directiva para garantizar el cumplimiento fiscal en masa de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que realizan actividades transnacionales en el seno del mercado interior. El profesor de la Universidad Católica de Lovaina propone, por un lado, reconfigurar tal norma al objeto de que constituya un efectivo instrumento de *mass tax compliance* y, por otro, modificar el Tratado CE para establecer a favor de la UE la competencia para articular un mecanismo efectivo de intercambio de información automático de las actividades transfronterizas que afectan a todo tipo de impuestos (VANISTENDAEL, "Memorandum on the taxing powers of the EU", *EC Tax Review*, n.º 3, 2002, pp. 125 y ss.).

⁶² Para un estudio más detallado de las obligaciones de intercambio de información resultantes de los CDIs y de la Directiva 77/799/CEE, *vid.* CALDERON, *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 1999.

⁶³ Tanto el artículo 26 del MC OCDE como la Directiva 77/799 articulan el intercambio de información necesario para la aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. No obstante, la Directiva, a diferencia de los CDIs, no excluye el intercambio de información cuando éste pudiera considerarse conectado con la exacción de un impuesto contrario al CDI.

⁶⁴ Tanto el artículo 26 del MC OCDE como la Directiva 77/799 articulan el intercambio de información para el control de las obligaciones fiscales de sujetos residentes y no residentes.

⁶⁵ El artículo 26 de los CDIs que sigan el MC OCDE establece una obligación de intercambio de información de acuerdo con el Derecho internacional, mientras que la Directiva 77/799 establece una obligación comunitaria que resulta más fuerte considerando los efectos derivados de su incumplimiento.

límites a las obligaciones de intercambio de información;⁶⁶ e) la posibilidades de uso de la información intercambiada;⁶⁷ y f) las formas de asistencia mutua que articulan ambas disposiciones.⁶⁸

Una vez establecida la equiparación sustantiva entre el nivel de intercambio de información articulado a través de los CDIs (que siguen el MC OCDE 2003) y el instrumentado a través de la Directiva 77/799/CEE, procede examinar si cabe llegar a la misma conclusión comparando la referida Directiva con el *OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* publicado el 18 de abril de 2002;⁶⁹ como ya hemos comentado más arriba, el nivel de cooperación administrativa o intercambio de información que resultan de este Modelo y del artículo 26 MC OCDE 2003 no es simétrico, toda vez que el modelo OCDE 2002 de intercambio de información articula mayores obligaciones de suministro de información; a nuestro juicio, esta misma conclusión resulta de la comparación de este modelo OCDE 2002 de intercambio de información con la Directiva 77/799/CEE, dado que ésta articula unas obligaciones de transmisión de datos fiscales en términos equiparables o muy próximas a las resultantes de los CDIs que siguen el artículo 26 del MC OCDE 2003. No obstante, también conviene recordar aquí que las obligaciones que articula la Directiva 77/799/CEE, a diferencia de las que se derivan de un tratado internacional, tienen carácter comunitario, lo cual las dota de una fuerza jurídica superior y prevalente en relación con lo establecido a nivel interno o a través de acuerdos internacionales.⁷⁰

A su vez, tampoco pueden perderse de vista otra serie de consideraciones que refuerzan considerablemente las obligaciones de intercambio de información fiscal que les corresponden a todos los Estados miembros de la UE en virtud del Derecho Comunitario.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el TJCE ha hecho un empleo de la Directiva 77/799 que ha potenciado su funcionalidad y maximizado su operatividad. Por un lado, ha realizado una interpretación maximizadora de las disposiciones de la Directiva declarando que sus disposiciones deben interpretarse en función de su finalidad que no se reduce a la persecución del fraude y la evasión fiscal, sino también al objeto de permitir la correcta exacción de los impuestos sobre la renta y patrimoniales de los Estados miembros.⁷¹ De hecho, el TJCE considera que la Directiva 77/799, a pesar de los límites que posee, constituye un sistema 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 tal norma comunitaria.⁷² Es decir, podría mantenerse que el TJCE considera que la Directiva 77/799 articula un umbral de cooperación administrativa suficiente para permitir el control fiscal de las operaciones intracomunitarias por las autoridades fiscales nacionales. Por otro lado, la interpretación maximizadora del alcance de las obligaciones de información articuladas en tal Directiva 77/799 ha llevado al TJCE a declarar, en reiterada jurisprudencia, que los Estados miembros no

⁶⁶ Tanto el artículo 26 del MC OCDE como la Directiva 77/799 contemplan determinadas causas que limitan las obligaciones de intercambio de información (a) cuando el derecho y/o prácticas administrativas de uno u otro Estado impidan la obtención de la información, cuando la información requerida afecte a secretos empresariales y profesionales, o cuando su transmisión sea contraria al orden público del Estado requerido); tales causas son configuradas de forma coincidente en ambos instrumentos.

⁶⁷ A primera vista parece que la Directiva 77/799 restringe en mayor medida el uso de la información intercambiada, dado que excluye a los órganos de recaudación y limita el uso en audiencias públicas y sentencias judiciales. La norma comunitaria, en la redacción dada por la Directiva 2003/93, también ha limitado el uso de la información en el marco de procesos penales, lo cual no acontece en el seno de los CDIs. No obstante, también debe tenerse en cuenta que la Directiva permite en determinados casos los intercambios triangulares, en tanto que los CDIs no contemplan esta posibilidad. De otra parte, la Directiva contempla la posibilidad de que la información intercambiada pueda utilizarse para fines no fiscales allí donde concurrieran determinadas circunstancias (art. 7. 3 de la Directiva 77/799). A su vez, sólo el artículo 26 de los CDIs que sigan el MC OCDE 2003 permite el uso de la información para la gestión tributaria del conjunto de los impuestos integrantes del sistema tributario de los Estados contratantes, en tanto que los CDIs que sigan versiones anteriores sólo contemplan el uso a los efectos de los impuestos comprendidos en el convenio (art. 2). La Directiva 77/799 no presenta limitaciones a este respecto, aunque no puede desconocerse que la información requerida debe tener trascendencia a los efectos del establecimiento o control de los impuestos comprendidos en su ámbito objetivo.

⁶⁸ Los CDIs y la Directiva contemplan las modalidades de asistencia mutua (intercambios rogados, automáticos y espontáneos) en términos coincidentes; de hecho, podría señalarse que la Directiva ordena de forma más precisa y detallada las modalidades de intercambio de información.

⁶⁹ Publicado el 18 de abril 2002 en la página web de la OCDE: www.oecd.org.

⁷⁰ El cumplimiento por parte de los Estados miembros de las obligaciones de intercambio de información que les corresponden con arreglo a la Directiva 77/799 es controlado por la Comisión y susceptible de recurso por incumplimiento ante el TJCE que puede presentar tanto la Comisión como cualquier otro Estado miembro (arts. 226 y 227 CE).

⁷¹ STJCE de 13 de abril de 2000, *W.N.*, C-420/98.

⁷² STJCE en el caso *Halliburton Services*, C-1/93, Rec.1994, p. 1137.

pueden negar a un contribuyente la aplicación o disfrute de una "ventaja fiscal" alegando la falta de información para poder controlar o comprobar que reúne los requisitos para poder disfrutar de la misma, dado que la Directiva 77/799 proporciona un mecanismo que permite superar tales dificultades administrativas;⁷³ según el criterio del TJCE, ello no impide a las autoridades fiscales de que se trate puedan exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede o no conceder tal deducción o ventaja fiscal. Ahora bien, tales requisitos probatorios no pueden establecerse de forma discriminatoria o distinta según la operación posea o no una conexión (objetiva o subjetiva) transfronteriza.⁷⁴ Por tanto, el TJCE excluye que pueda establecerse un régimen discriminatorio para las operaciones que posean una conexión transnacional cuando el fundamento principal de tal trato discriminatorio resida en las dificultades de control fiscal de una operación debido a su carácter transfronterizo, en la medida en que, por un lado, los Estados miembros pueden exigir al contribuyente las pruebas que consideren oportunas para aplicarles el "régimen general"⁷⁵ y, por otro, al mismo tiempo las autoridades administrativas pueden y deben servirse de las oportunidades de asistencia mutua que proporciona la Directiva 77/799 para efectuar el "control fiscal"; nótese que las pruebas o la colaboración que puede exigirse al contribuyente en estos casos no puede ser desproporcionada, de suerte que tal proporción es analizada o ponderada por parte del TJCE considerando el hecho de que las autoridades administrativas tienen en sus manos el mecanismo del intercambio de información articulado a través de la Directiva 77/799.⁷⁶

En segundo lugar, debe señalarse que las obligaciones de intercambio de información que establece la Directiva 77/799/CEE han sido complementadas por lo dispuesto en la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio de 2003, reguladora de la tributación del ahorro privado en forma de pagos de intereses (Directiva sobre Fiscalidad del Ahorro), la cual a nuestro juicio resulta de plena aplicación a los nuevos Estados miembros, en principio, desde el momento de su adhesión.⁷⁷ Esta norma articula el intercambio automático de información entre los Estados miembros en relación con los pagos de intereses que se realicen por un residente de un Estado miembro a (personas físicas) residentes de otro Estado miembro de la UE. Por tanto, la Directiva de Fiscalidad del Ahorro constituye, a la postre, una norma de intercambio de información que no sólo complementa las obligaciones de suministro de información que articula la Directiva 77/799/CEE, sino que además viene a superar los principales límites que esta Directiva recoge (art. 8) y que restringían seriamente su eficacia respecto del suministro de datos (fiscales) en poder de entidades financieras.⁷⁸ La combinación de ambas Directivas termina articulando un nivel de intercambio de información fiscal superior al resultante de la apli-

⁷³ Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJCE en los casos *Schumacker* (C-279/93, 1995), *Wielockx* (C-80/1994, 1995), *Futura Participations* (C-250/95, 1997), *Vestergaard* (C-55/98, 1999), *Baxter* (C-254/97, 1999) y *Danner* (C-136/00, 2002), y *Skandia* (C-422/01, 2003).

⁷⁴ Véase la sentencia del TJCE en el caso *Vestergaard* (C-55/1998, 1999).

⁷⁵ Esta doctrina fue empleada por el TJCE en un caso donde el propio Tribunal de Justicia reconoció que la Directiva 77/799 no permitía a las autoridades del Estado implicado obtener de las autoridades del otro Estado miembro los datos necesarios para realizar los controles fiscales necesarios para tratar de forma no discriminatoria a los contribuyentes que realizaban la operación transnacional; el TJCE razonó que en este tipo de casos el Estado puede requerir a los contribuyentes las pruebas que entienda necesarias para tratarlos de forma no discriminatoria (casos *Bachmann*, C-204/90, 1992, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90, 1992).

⁷⁶ Véanse, por ejemplo, las sentencias del TJCE en los casos *Futura Participations* (C-250/95, 1997), *Vestergaard* (C-55/98, 1999), y *Danner* (C-136/00, 2002). Vid también sobre esta cuestión, HINNECKENS, L., "The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member States' direct taxation", *EC Tax Review*, n.º 3, 2002, p. 119.

⁷⁷ Véase en este sentido lo dispuesto en los artículos 5, 53, 54, 55 y 57 del Acta reguladora de las condiciones de adhesión de los Estados adherentes, a los que ya nos referimos a la hora de fundamentar la aplicación de la Directiva 77/799/CEE a los nuevos Estados miembros. No obstante, el hecho de que la Directiva 2003/48/CE se haya adoptado por el ECOFIN en junio de 2003 posiblemente ha impedido que se mencione expresamente en la referida Acta y sus Anexos; tal circunstancia no obstaculiza su aplicación a los nuevos Estados miembros, pero sí podría justificar la adopción de medidas consistentes en su inaplicación temporal de acuerdo con lo previsto en el artículo 55 del Acta en relación con actos de las instituciones adoptados entre el 1 de noviembre de 2002 y el día de la firma del Tratado de Adhesión.

⁷⁸ Resulta llamativo cómo esta Directiva de Fiscalidad del Ahorro ha reforzado las obligaciones de intercambio de información fiscal entre Estados miembros de la UE, en tanto que ha provocado un debilitamiento del proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa frente a los *tax havens*; en este sentido, el hecho de que la Directiva comunitaria haya admitido la aplicación de "medidas equivalentes" (retención en origen) distintas al intercambio automático de información por parte de Estados miembros de la UE (y de la propia OCDE) ha erosionado gravemente los principios sobre los que se sustentaba el proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa basado en la transparencia e intercambio de información.

cación de los CDIs con cláusula de intercambio de información y, en la mayoría de los aspectos, equiparable al establecido en el *OECD 2002 Model Exchange of Information Agreement*.⁷⁹

La valoración conjunta de las dos consideraciones últimas que acabamos de efectuar en conjunción con todo lo expuesto hasta aquí vendría reforzar las obligaciones de intercambio de información articuladas por la normativa comunitaria y, por tanto, contribuye a confirmar la conclusión a la que hemos llegado en el párrafo anterior sobre la equiparación del umbral de intercambio de información exigido por el RD 1080/1991 con el articulado a nivel comunitario por las Directivas 77/799/CEE y 2003/48/CE.⁸⁰

1.4. Conclusiones provisionales en relación con la configuración de la normativa española reguladora de la lista de "paraísos fiscales": especial consideración de los casos de Malta y Chipre

a) Conclusiones generales

— La lista de "paraísos fiscales" establecida en el RD 1080/1991, de 5 de julio, se elaboró sobre la base de la noción tradicional de *tax haven* y con la finalidad de articular un régimen de medidas antielusión fiscal frente a tales países o territorios.

— La modificación introducida por el RD 116/2003, de 31 de enero en el RD 1080/1991 ha arbitrado un mecanismo para salir de la "lista negra" española de paraísos fiscales y, así, evitar las "medidas defensivas" articuladas en el ordenamiento español. Para que un país o territorio salga de la "lista negra" y, por tanto, pierda la calificación de paraíso fiscal debe concluir con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información tributaria. El nivel de cooperación administrativa, y no el nivel de tributación, es el criterio elegido para que un "paraíso fiscal" pierda tal estatus.

— La reforma llevada a cabo en el año 2003 sobre la regulación española de "paraísos fiscales" se alinea de forma sustantiva con los criterios empleados por la OCDE en el proyecto de competencia fiscal perniciosa, el cual excluye del ámbito de las "(contra)medidas defensivas" de los Estados miembros OCDE a aquellos (*cooperative*) *tax havens* que se comprometan a cumplir un estándar de transparencia e intercambio de información. No obstante, la actual "lista negra" de paraísos fiscales española no coincide con las listas de *tax havens* y de *uncooperative tax havens* elaboradas por la OCDE en el marco de su proyecto de competencia fiscal perniciosa.

— En la configuración de la regulación española de la lista y medidas a aplicar sobre los "paraísos fiscales" no se han tenido en consideración los condicionantes resultantes del Derecho Comunitario, a pesar de que tales medidas pueden proyectarse sobre (futuros) Estados miembros de la UE. En particular, ni se han tenido en cuenta los límites que impone el Derecho Comunitario frente a la adopción de medidas internas (antielusión fiscal) restrictivas de libertades fundamentales, ni tampoco cómo el acervo comunitario sobre intercambio de información articula un nivel de cooperación administrativa equiparable al exigido en el artículo 2 del RD 1080/1991 para excluir a un país de la

⁷⁹ Nótese que mientras que la Directiva 2003/48 articula un sistema de intercambio automático, el *OECD 2002 Model Exchange of Information Agreement* únicamente contempla el intercambio previo requerimiento. No obstante, no puede perderse de vista que la Directiva 2003/48 limita su ámbito objetivo a los intereses pagados a personas físicas no residentes, en tanto que el Modelo OCDE no presenta tal limitación objetiva; ahora bien, la Directiva 77/799/CEE podría suplir en determinados casos tales limitaciones. Por otro lado, también debe indicarse que la Directiva 2003/48 no se aplica de forma uniforme a todos los Estados miembros, sino que se ha contemplado un régimen transitorio para tres Estados; así, durante tal período transitorio Austria, Bélgica y Luxemburgo pueden exaccionar una retención en origen sobre los intereses pagados a personas físicas residentes de otros Estados miembros en lugar de intercambiar automáticamente información. No puede descartarse que alguno de los Estados adherentes a la UE pudiera terminar aplicando el régimen transitorio de retención en origen (en lugar de intercambio de información) que actualmente únicamente resulta de aplicación para Austria, Bélgica y Luxemburgo. Véase a este respecto el artículo 57 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de los Estados adherentes, así como el n.º IV del Acta final recogida en el Acta relativa a las condiciones de adhesión.

⁸⁰ Consideramos que la modificación de la Directiva 77/799/CEE adoptada el 7 de octubre de 2003 resulta igualmente aplicable a los nuevos Estados miembros en virtud de lo dispuesto en los artículos 5 y 53 del Acta relativa a las condiciones de Adhesión. Nótese, a estos efectos que la reforma de la Directiva 77/799/CEE se realizó a través del procedimiento de codecisión del artículo 95 CE y, por tanto, resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 53 del Acta relativa a las condiciones de adhesión, en relación con las Directivas que entren en vigor de acuerdo con lo previsto en el artículo 254 CE.

lista de "paraísos fiscales". A este respecto, entendemos que el Real Decreto 1080/1991 debería aplicarse, a la luz del Derecho Comunitario, en el sentido de que todo Estado miembro de la UE por el mero hecho de serlo queda excluido automáticamente de la lista española de "paraísos fiscales" (en el caso de estar incluido en la misma) al cumplir con el nivel de cooperación administrativa establecido en tal reglamento. Resulta evidente que este efecto no fue querido por las autoridades españolas cuando modificaron el referido Real Decreto, aunque ello no impide que el Derecho Comunitario pueda terminar trayendo consigo o posibilitando tales consecuencias.

b) Conclusiones específicas referidas a Malta y Chipre

— Malta y Chipre constituyen dos países calificados como "paraísos fiscales" de acuerdo con el RD 1080/1991. Tal calificación fue establecida el 5 de julio de 1991 a través del citado Real Decreto y actualmente sigue vigente, en tanto en cuanto no nos consta que tales países hayan concluido con España un CDI con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información tributaria.

— Malta y Chipre están involucrados en el actual proceso de ampliación de la Unión Europea, de suerte que el Tratado de Adhesión y las Actas correspondientes a las condiciones de adhesión, publicadas en el DOCE L de 23 de septiembre de 2003, contemplan la integración plena de ambos países en la UE el 1 de mayo de 2004, una vez concluyan los procedimientos legislativos correspondientes.

— El Tratado de Adhesión y las Actas correspondientes a las condiciones de adhesión de los Estados adherentes (que incluye a Malta y Chipre) establecen la recepción plena y sin excepciones de todo el acervo comunitario sobre intercambio de información tributaria. Por tanto, una vez que Malta y Chipre culminen el proceso de adhesión estarán obligados por el Derecho Comunitario a intercambiar información tributaria en términos equivalentes a los exigidos por el RD 1080/1991 para que un país o territorio pierda la calificación de paraíso fiscal.

— El Real Decreto 1080/1991 debería aplicarse, a la luz del Derecho Comunitario, en el sentido de que una vez Malta y Chipre constituyan Estados miembros de la UE deberían quedar excluidos automáticamente de la lista española de "paraísos fiscales" (en el caso de estar incluido en la misma) al cumplir con el nivel de cooperación administrativa establecido en tal reglamento, a pesar de que tal efecto no haya sido perseguido por las autoridades españolas cuando llevaron a cabo la reforma de tal reglamento a través del RD 116/2003.

2. Análisis de los posibles conflictos que puede plantear la normativa española anti-paraísos fiscales con el Derecho Comunitario: especial atención a los casos de Malta y Chipre

*2.1. Los Impuestos nacionales sobre los beneficios societarios y el Derecho Comunitario originario*⁸¹

Es jurisprudencia consolidada del TJCE que la fiscalidad directa pertenece a la esfera de competencia de los Estados miembros, que, sin embargo, habrán de ejercerla respetando las disposiciones del Derecho Comunitario, especialmente, las normas del Tratado CE que consagran la libertad de circulación de personas, la libre prestación de servicios y la libertad de circulación de capitales⁸².

⁸¹ No consideramos necesario, a los efectos del presente trabajo, proceder al análisis exhaustivo de la jurisprudencia comunitaria en materia de fiscalidad directa y, en concreto, del Impuesto sobre Sociedades, por lo que, en este epígrafe nos limitaremos a proceder como frecuentemente lo hacen los Abogados Generales del TJCE en su análisis de supuestos específicos de compatibilidad de una norma tributaria nacional en materia de fiscalidad directa con el Derecho Comunitario, esto es, resumiendo sucintamente la interacción entre la norma nacional y la comunitaria (*vid.* la Opinión del AG Ruiz-Jarabo Colomer de 16 de octubre de 2003 en el Asunto C-334/02, *Comisión / Francia*, especialmente los párrafos 3 a 5, y la Opinión de la Abogada General Stix-Hackl de 10 de abril de 2003 en el Asunto C-42/02, *Lindman*, ninguno de los dos casos ha sido decidido aún por el TJCE, que hemos tomado como modelo para la redacción de este epígrafe). Para un análisis más exhaustivo de la jurisprudencia comunitaria en materia de imposición directa, *vid.* CALDERÓN/MARTÍN, "La armonización jurisprudencial de la imposición directa" en *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004, y la doctrina allí citada.

⁸² Sin ánimo de exhaustividad, pueden citarse como ejemplos de SsTJCE en las que se declara este principio, las siguientes: Asunto C-279/93, *Schumacker*, [1995], Rec. p. I-225; Asunto C-264/96, *ICI*, [1998] Rec. p. I-4695; Asunto C-307/97, *Saint-Gobain*, [1999] Rec. I-6161; Asunto C-35/98, *Verkooijen*, [2000], Rec. I-4071; Asuntos Acumulados C-397/98, *Metallgesellschaft et al.*, Rec. p. I-1727.

La libre circulación de personas entre los Estados miembros reconocida en el TCE puede descomponerse en otras dos libertades: la libre circulación de trabajadores (arts. 39-42 CE, antiguos arts. 48-51, Tratado CE) y la libertad de establecimiento (arts. 43-48 CE, antiguos arts. 52-58, Tratado CE). Mientras la primera está dirigida a garantizar la posibilidad de desplazarse y aceptar ofertas de trabajo en otros Estados miembros en igualdad de condiciones que los nacionales de esos Estados⁸³, la segunda se dirige a quienes no tienen una relación laboral (empresarios y profesionales) y a las sociedades, reconociéndoles el derecho a abrir establecimientos secundarios en otros Estados miembros. En ningún caso, la norma tributaria puede restringir esta libertad tanto desde la óptica del Estado de acogida del trabajador o la sociedad como desde la óptica del Estado de residencia de la persona que ejerce los derechos que esta libertad le ofrece⁸⁴.

La libre prestación de servicios (art. 49 CE, antiguo art. 59 Tratado CE) exige la supresión de toda discriminación contra el prestador por razón de su nacionalidad o por la circunstancia de encontrarse establecido en un Estado distinto de aquel en el que realiza su cometido⁸⁵, de tal forma que toda medida que desincentive a los operadores económicos avocados en otro Estado miembro o que disuada a los propios nacionales de contratar los servicios que suministran es, en principio, contraria a esa libertad⁸⁶.

La libre circulación de capitales (art. 56 CE, antiguo art. 73 B Tratado CE), por su parte, se opone a que los Estados miembros adopten medidas, entre otras, tributarias que desanimen a sus residentes para realizar inversiones en el territorio de otros socios comunitarios o a los residentes de otros Estados comunitarios en el territorio de un Estado miembro y, por consiguiente, no serán compatibles con ella las medidas tributarias que produzcan tal efecto⁸⁷. A estos efectos, es preciso resaltar que de la configuración de la libre circulación de capitales que se deriva del artículo 56 CE, esta libertad no sólo se aplica a las operaciones entre Estados miembros, sino también a la circulación de capitales y pagos entre Estados miembros y terceros Estados.

Según la jurisprudencia del TJCE citada, no sólo resultan contrarias a las libertades fundamentales las normas nacionales de carácter discriminatorio (exista discriminación abierta o encubierta), sino también aquellas que, aún siendo no discriminatorias, puedan comportar una "restricción" a las citadas libertades (son restrictivas las medidas que puedan prohibir, obstaculizar o hacer menos interesante el ejercicio de la libertad, aunque se apliquen indistintamente a los nacionales y no nacionales)⁸⁸. Por último, es preciso destacar que, como consecuencia de la reciente STJCE de 11 de di-

⁸³ Vid., por ejemplo, las SsTJCE: Asunto 75/63, *Unger*, [1964] Rec. p. 347; Asunto 36/74, *Walrave*, [1974] Rec. p. 1405, Asunto 53/82, *Levin*, [1982] Rec., p. 1035.

⁸⁴ En relación con la libre circulación de trabajadores, vid., por ejemplo, las SsTJCE: Asunto 175/88, *Biehl*, [1990] Rec. p. 1779; Asunto C-204/90, *Bachmann*, [1992] Rec. p. I-249; Asunto C-118/96, *Safir*, [1998], Rec. I-1897; Asunto C-279/93, *Schumacker*, [1995], Rec. p. I-225; Asunto C-336/96, *Gilly*, [1998] Rec. p. I-2793; Asunto 391/97, *Gschwind* [1999], Rec. I-5451; Asunto 87/99, *Zurstrassen* [2000] Rec. I-3337; Asunto C-385/00, *De Groot*, [2002] Rec. I-11819. En relación con la libertad de establecimiento, pueden consultarse las SsTJCE.: Asunto 270/83, *Comisión/Francia ("avoir fiscal")*, [1986] Rec. p. 274.; Asunto C-330/91, *Regina v. Inland Revenue Commissioners ex parte Commerzbank*, [1993] Rec. I-4017; Asunto C-80/94 *Wielockx* [1995] Rec. p. I-2493, Asunto C-107/94, *Asscher*, [1996] I-3113; Asunto C-250/95, *Futura*, [1997] Rec. p. I-2471; Asunto C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, [1999] Rec., I-2651; Asunto C-307/97, *Saint-Gobain*, [1999] Rec. 1999, I-6161; Asunto C-254/97, *Baxter*, [1999] Rec. I-4809; Asuntos C-397/98 y C-410/98, *Metallgesellschaft Ltd y Hoechst AG*, [2001] Rec. I-1727, Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, [2002] Rec. I-11779 (todas ellas frente al Estado de la fuente); Asunto 81/87, *Daily Mail*, [1988] Rec. p. I-5483; Asunto C-264/96, *Imperial Chemical Industries*, [1998] Rec. p. I-4695; Asunto C-200/98, *X AB e Y AB*, Rec. 1999, I-8261; Asunto C-141/99, *AMID*, [2000] Rec. I-11619; Asunto C-436/00, *X e Y II*, [2002], Rec. I-10829; Asunto C-168/01, *Bosal Holding BV*, [2003], aún no publicada en la Recopilación (estas últimas en relación con el Estado de residencia).

⁸⁵ Vid., por ejemplo, las SsTJCE: Asunto 33/74, *Van Binsbergen*, [1974] Rec. p. 1299; Asuntos Acumulados 110/78 y 111/78, *Van Wesemael y otros*, [1979], Rec. p. 35; Asunto 279/80, Rec. p. 3305, ap. 14; Asunto 205/84, *Comisión / Alemania*, [1986] Rec. 3755.

⁸⁶ Vid., por ejemplo, las SsTJCE: Asunto C-204/90, *Bachmann*, [1992] Rec. p. I-249; Asunto C-118/96, *Safir*, [1998], Rec. I-1897; Asunto C-294/97, *Eurowings*, [1999] Rec. I-7447; Asunto C-55/98, *Vestergaard*, Rec. 1999, I-7641; Asunto C-136/00, *Danner*, [2002] Rec. I-8147, Asunto C-234/01, *Gerritse*, [2003] aún no publicada en la Recopilación, Asunto C-422/01, *Skandia*, [2003] aún no publicada en la Recopilación.

⁸⁷ Vid., por ejemplo, la SsTJCE: Asunto C-35/98, *Verkooijen*, [2000] Rec. I-4071; Asunto C-478/98, *Comisión / Bélgica*, [2000] Rec. p. I-7587.

⁸⁸ La definición de norma restrictiva está tomada de la Opinión de la Abogada General Stix-Hackl en el Asunto C-42/02, *Lindman* (no existe sentencia en el mismo, por el momento), párrafo 58, en el que se citan numerosas sentencias de las que se deriva esta definición de restricción. Son igualmente numerosos los asuntos tributarios en los que el TJCE consideró restrictiva la medida nacional controvertida.



ciembre de 2003, *Barbier*, Asunto C-364/01, aún no publicada en la Recopilación, las libertades han perdido su contenido económico, de tal forma que pueden ser aplicadas en asuntos de naturaleza tributaria en los que existe un escaso nexo con la economía de un Estado miembro; de hecho, en esta sentencia el TJCE extiende el ámbito de influencia de las libertades comunitarias, en concreto, de la libre circulación de capitales a un impuesto nacional sobre las sucesiones y donaciones.

2.2. *El Tratado de Adhesión de los nuevos Estados miembros a la Unión Europea: el caso de Malta y Chipre*

Del Acta de Adhesión de los nuevos Estados miembros a la Unión Europea (DOCE L de 23 de septiembre de 2003), no se derivan modificaciones significativas con respecto a las libertades que reconoce el Tratado CE en relación con la legislación nacional en materia de impuestos directos. No obstante, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- El Anexo VII al Acta de Adhesión, relativo a Chipre regula las siguientes medidas transitorias:
 - Política de la competencia: No obstante lo dispuesto en los artículos 87-88 Tratado CE, las empresas que hayan obtenido el 31 de diciembre de 2001, a más tardar el beneficio establecido en el artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de este país estarán autorizadas a mantener dicho beneficio hasta el 31 de diciembre de 2005⁸⁹.
- El Anexo XI al Acta de Adhesión relativo a Malta regula las siguientes medidas transitorias:
 - Política de la competencia: No obstante lo dispuesto en los artículos 87-88, Malta podrá mantener:
 - Hasta 31 de diciembre de 2008, las ayudas operativas concedidas al amparo de los regímenes fiscales establecidos en los Reglamentos 4 y 6 de la Ley de Fomento empresarial (con ciertas condiciones sobre el importe de la ayuda que fija la propia norma del Anexo XI).
 - Malta podrá aplicar exenciones del impuesto de sociedades concedidas hasta el 30 de noviembre de 2000 en virtud de la Ley de Desarrollo Industrial y de la Ley de Puertos Francos de Malta en las condiciones que el propio Anexo XI define.

Por consiguiente, el Tratado de Adhesión de nuevos Estados no regula ninguna medida que pueda suponer un cambio significativo relativo a la aplicación de las libertades comunitarias consagradas en el Tratado CE. Únicamente habrá que tener en cuenta la posibilidad de que ciertas medidas internas de la legislación tributaria maltesa o chipriota (las medidas concretas no nos ha sido posible consultarlas con detalle) no puedan ser atacadas durante un período transitorio mediante la utilización de las normas del Tratado CE relativas a las ayudas de Estado (art. 87 CE, fundamentalmente). Sin embargo, los beneficiarios de estas medidas cubiertas por el régimen transitorio en materia de ayudas de Estado son portadores plenos de los derechos que las libertades comunitarias reconoce a los nacionales de los nuevos Estados, por lo que las medidas transitorias incluidas en el Acta de Adhesión, per se, no justifican ninguna restricción de las libertades comunitarias, que, al no quedar excepcionadas por el Acta, desplegarán plenos efectos para los nacionales malteses o chipriotas.

⁸⁹ El Acta de Adhesión de los nuevos Estados lleva anejo un Protocolo 3 sobre las zonas de soberanía del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en Chipre y un Protocolo 10 relativo a la parte de Chipre ocupada por Turquía y referida como "zonas de la República de Chipre en las que el Gobierno Chipriota no ejerza un control efectivo", en la que no se aplicará el acervo comunitario. Ninguna de estas dos zonas, entendemos, se encuentra dentro del objeto del presente trabajo, por lo que excluimos las mismas de las conclusiones que alcanzamos en las páginas sucesivas (es fácil entender, no obstante, que, con respecto a la zona turco-chipriota, en la medida en que no se aplican las libertades comunitarias, no existirán, en principio, problemas de compatibilidad de la legislación española con el Derecho Comunitario).

Cualquier incumplimiento por los nuevos Estados miembros del Derecho Comunitario o dificultad que ocasionare deterioros a la situación económica como consecuencia de la Adhesión de Malta o Chipre a la Unión deberá ponerse de manifiesto a través del procedimiento de los artículos 37 y siguientes del Acta de Adhesión, sin que los Estados miembros actuales puedan adoptar medidas unilaterales de salvaguardia de forma unilateral.

2.3. *La normativa española anti-paraíso fiscal y las libertades consagradas en el Tratado CE: especial atención al caso de Malta y Chipre*

La normativa española sobre paraísos fiscales tiene una finalidad clara: dificultar las operaciones con, a través de o realizadas en los Estados o territorios calificados como paraísos fiscales a la luz del Real Decreto 1080/1991. En este sentido, no resulta, en nuestra opinión, difícil concluir que las normas españolas anti-paraíso fiscal, cuando se aplican a Estados miembros de la Unión Europea (será el caso de Malta y Chipre a partir del 1 de mayo de 2004) podrían vulnerar las libertades comunitarias si impusieran condiciones que no se exigen en situaciones internas comparables o, simplemente, si tratarán de dificultar que un contribuyente se desplace a un paraíso fiscal, realice operaciones en el mismo o con empresas instaladas en él. Varios ejemplos, sin ánimo de ser exhaustivos, pueden ilustrar la anterior afirmación⁹⁰:

- El artículo 9. 3 TRLIRPF dispone que no perderán la condición de contribuyentes los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia en un paraíso fiscal, aplicándose esta regla al período impositivo del cambio y a los cuatro siguientes. Esta norma, sobre todo en la interpretación de la misma que ha realizado la Dirección General de Tributos en relación con el artículo 9. 1 TRLIRPF⁹¹, limita o restringe el derecho de los contribuyentes con residencia en España a desplazarse, en ejercicio de los derechos que les reconoce la libre circulación de trabajadores, pues exige que, si estos trabajadores se desplazan a Malta o Chipre habiendo aceptado una oferta de trabajo, continúen tributando en España durante cinco períodos impositivos, con el notable riesgo de doble imposición que ello conlleva (*vid.*, por todas, la SsTJCE de 11 de marzo de 2004 dictada en el Asunto C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*, aún no publicada en la Recopilación).
- Más dudosa es la compatibilidad de la exclusión del ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 7. p) TRLIRPF para los casos en los que el trabajador desarrolle su trabajo para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente localizado en un paraíso fiscal. En un primer momento, podría concluirse que tal norma no resulta discriminatoria si es aplicada a Malta o Chipre porque no existe una situación comparable para situaciones internas. Ahora bien, no cabe duda de que la configuración de la norma para los paraísos fiscales crea una restricción para la realización de trabajos para las empresas allí situadas y, en consecuencia, podría obstaculizar la libre prestación de servicios o la libre circulación de trabajadores. Por otra parte, no cabe excluir que el diferente trato de los Estados miembros de la UE a estos efectos en función de si están calificados como paraíso fiscal o no podría incluso suponer una vulneración del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad del artículo 12 Tratado CE (si se considerara que esta situación no está cubierta por las libertades comunitarias).
- La normativa sobre transparencia fiscal internacional en TRIRPF, artículos 92. 8 y 92. 11 TRLIRPF, y Sociedades, artículo 107 TRLIS, (incluso tras la modificación prevista la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas con efectos a 1 de enero de 2004) restringe las libertades comunitarias de establecimiento y/o libre circulación de capi-

⁹⁰ El listado que sigue se refiere única y exclusivamente a operaciones con Malta y Chipre, puesto que la situación de otros paraísos fiscales (Gibraltar, Islas del Canal, territorios no europeos asociados a Estados miembros etc.) requeriría que realizáramos otras consideraciones más complejas acerca de la aplicación o no del Derecho Comunitario en el concreto territorio.

⁹¹ *Vid.*, por ejemplo, la Resolución de la DGT de 27 de octubre de 2000, en la que se interpreta que el artículo 9. 3 LIRPF se aplicará incluso cuando el contribuyente esté en condiciones de probar que es residente en el paraíso fiscal por pasar en él más de 183 días al año.

tales y pagos en la medida en que imputa al contribuyente las rentas obtenidas por una sociedad situada en Chipre o Malta (la calificación como paraíso fiscal del Estado donde reside la sociedad de base comporta consecuencias especialmente gravosas: presunción *iuris tantum* de que la tributación es inferior al 75 por 100 a la española, de que la renta de la sociedad procede de las fuentes que generan la imputación y que la renta obtenida por la sociedad participada es del 15 por 100 del valor de adquisición de la participación) y, por otra parte, se le impide, en el caso de los paraísos fiscales, aplicar deducciones para evitar la doble imposición jurídica de dividendos por los impuestos satisfechos en el paraíso fiscal (lo mismo ocurre con el régimen de imputación de rentas por cesión de derechos de imagen del art. 93 TRLIRPF, con respecto a la deducción de impuestos).

- Las normas relativas a contribuyentes que participan en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales (art. 96 TRLIRPF y art. 60 TRLIS) pueden restringir la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales y pagos, en la medida que imponen consecuencias al partícipe en una institución constituida en un paraíso fiscal que no se imponen en las participaciones en instituciones de inversión colectiva españolas.
- Las restricciones a ciertas provisiones del artículo 12 TRLIS en atención a la residencia de la participada en un paraíso fiscal nuevamente resultan incompatibles con las libertades de establecimiento o libre circulación de capitales.
- Las limitaciones en materia de deducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades para gastos por los servicios prestados por entidades residentes en paraísos fiscales o que se paguen a través de los mismos (con requisitos reforzados de prueba) del artículo 14. 1. g) TRLIS o en relación con las deducciones en la cuota del artículo 37 TRLIS efectivamente podrían vulnerar la libre prestación de servicios. Lo mismo ocurre con la potestad administrativa de valoración de las operaciones con paraísos fiscales, incluso cuando no existe vinculación entre las partes, por el valor de mercado del artículo 17 TRLIS.
- El artículo 20 TRLIS resulta contrario a la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios por cuanto sigue manteniendo la norma en materia de subcapitalización para el caso de los paraísos fiscales comunitarios como Malta y Chipre (*vid.*, por toda argumentación, la SsTJCE *Lankhorst-Hohorst*, Asunto C-324/00).
- Las limitaciones que contiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios del artículo 42 TRLIS también resultan contrarias a la libertad de establecimiento y libre circulación de capitales por cuanto restringe la inversión en los fondos propios de entidades residentes de paraísos fiscales, sin que tal restricción se aplique a la inversión en sociedades residentes (ni siquiera a las que tienen regímenes privilegiados).
- También las limitaciones para las operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas en paraísos fiscales de los artículos 87. 5 y 88 TRLIS, al margen de que puedan vulnerar el Derecho Comunitario secundario (Directiva Fusiones), suscitan dudas acerca de la compatibilidad con la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales y pagos. Nuevamente, nos encontramos ante supuestos en los que la misma restricción no se aplica a las operaciones en las que intervengan sociedades nacionales.
- En el ámbito del IRNR es más complejo concluir que las exclusiones de ciertas exenciones o de ciertos regímenes para los residentes, persona física o jurídica, en un paraíso fiscal pueda vulnerar las libertades comunitarias. Dos son las razones que avalan esta afirmación: (1) según la jurisprudencia del TJCE, no siempre el residente y el no residente se encuentran en situaciones comparables, aunque la reciente jurisprudencia *Gerritse* (citada más abajo) matiza estas conclusiones y permite la comparabilidad en un mayor número de casos que la STJCE *Schumacker*, que estableció

este principio; (2) las exenciones cuya aplicación se restringe a los paraísos fiscales no encuentran una situación de comparabilidad con respecto a los residentes en España (es el caso de las exenciones contempladas en los párrafos 14.2.b), c) y h) TRLIRNR). Ahora bien, la aplicación de las citadas exenciones a los nacionales/residentes de unos Estados comunitarios con exclusión de los propios de otros Estados (Malta o Chipre sería el caso) es, ciertamente, arbitraria por lo que no cabe descartar que se pueda vulnerar el artículo 12 CE (principio general de no discriminación por razón de nacionalidad, que cubre las situaciones no comprendidas dentro del ámbito de aplicación de las libertades del Tratado CE). Idénticas conclusiones cabe aplicar en relación con el artículo 118. 4 TRLIS en el que se limitan los beneficios del régimen de las ETVEs a favor de no residentes en España en el caso de que el perceptor de las rentas resida en un territorio o país calificado como paraíso fiscal. No obstante, es preciso tener en cuenta que la no aplicación de las exenciones del TRIRNR o el supuesto de no sujeción previsto para las ETVEs determinará que el no residente quede sujeto a gravamen en España según las disposiciones de la TRLIRNR, sin que le sean aplicables algunas de las exenciones del artículo 14 TRLIRNR ó el supuesto de no sujeción del artículo 118. 4 TRLIS. En principio, residentes y no residentes se encuentran, según la jurisprudencia del TJCE, en situaciones no comparables, sin embargo, no debemos olvidar que, incluso en ese caso, la TRLIRNR puede generar supuestos de discriminación o restricciones contrarias a las libertades del Tratado CE puesto que la base imponible de las operaciones para los no residentes implica que no se tengan en cuenta los gastos necesarios para realizar el ingreso o los tipos impositivos (v. gr. ganancias patrimoniales para personas físicas) pueden ser superiores a los que correspondería pagar a un residente (vid., por ejemplo, la reciente SsTJCE *Gerritse*, Asunto C-234/01; o *Asscher*, Asunto C-107/94).

- La exclusión del régimen opcional del artículo 46 TRLIRNR para los contribuyentes residentes en paraísos fiscales situados en la Unión Europea podría vulnerar la libertad de establecimiento o la libre prestación de servicios (vid. Asunto C-279/93, *Schumacker*).
- Por último, la normal del artículo 39. 2. b) TRLIRNR que, para las entidades constituidas en un paraíso fiscal aplica en todo caso el IRNR sin entender que pueda resultar posible acreditar la residencia de los miembros de la entidad y sin posibilidad de aplicar Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición o exenciones del IRNR puede suponer una restricción a la libre prestación de servicios.

2.4. Las excepciones a las libertades comunitarias y la normativa española anti-paraíso

Si bien hemos concluido que la normativa española antiparaíso obstaculiza las libertades comunitarias, antes de determinar que existe una vulneración de las disposiciones del Tratado CE, es preciso verificar si la restricción a las libertades se encuentra justificada.

En principio, las restricciones a las libertades comunitarias pueden encontrarse justificadas por las razones de interés general previstas en el Tratado CE o por las razones imperiosas de interés general que la jurisprudencia del TJCE ha reconocido. Según la jurisprudencia del TJCE, las medidas de carácter discriminatorio sólo pueden estar justificadas por razones reconocidas en el Tratado CE, mientras que las normas nacionales que restringen las libertades comunitarias sin ser discriminatorias podrán resultar justificadas por las "exigencias imperiosas de interés general" que la jurisprudencia reconoce. A pesar de que, hasta donde conocemos, dos Abogados Generales se han pronunciado, uno de forma decidida y otro de forma menos intensa, a favor de la eliminación de la distinción entre las razones que justifican las medidas discriminatorias y las que justifican las medidas restrictivas⁹², lo cierto es que el TJCE, al menos formalmente, mantiene la distinción entre medidas

⁹² Opinión del Abogado General Jacobs en la STJCE *Danner*, Asunto C-136/00, ap. 32-41 y Opinión de la Abogada General Stix-Hackl, Asunto C-42/02, ap. 71-73. En contra del abandono de esta distinción, vid. el trabajo de LYAL, "Non-discrimination and direct tax in Community Law", *EC Tax Review* 2003/2.

discriminatorias, sólo justificables por razones expresamente previstas en el Tratado CE, y medidas restrictivas, sólo justificables por razones imperiosas de interés general⁹³. Sin embargo, en materia de imposición directa, la jurisprudencia del TJCE frecuentemente elude la calificación de las medidas nacionales controvertidas como discriminatorias (a pesar de que la mayoría de los casos planteados al TJCE se refieren a auténticas discriminaciones) y, una vez verificado que la norma en cuestión es "restrictiva", "obstaculizadora" o establece "una diferencia de trato", pasa a examinar si alguna razón imperiosa de interés general resulta aplicable para salvar la compatibilidad de la norma nacional con las libertades comunitarias. Por consiguiente, podríamos decir que las exigencias imperiosas de interés general han sido utilizadas para salvar la compatibilidad con las libertades comunitarias de auténticas normas discriminatorias (*vid.*, por ejemplo, la SsTJCE en el Asunto C-204/90, *Bachmann*)⁹⁴.

En realidad, por lo que a nosotros nos interesa, únicamente las exigencias imperativas de interés general tienen relevancia a la hora de considerar si una norma tributaria "restrictiva" de las libertades comunitarias puede ser declarada compatible con el Tratado CE. Y ello es así porque las excepciones de interés general que el Tratado CE reconoce a las libertades (con la excepción del supuesto de la libre circulación de capitales que más abajo consideramos de forma separada) no son relevantes a efectos tributarios, pues se trata de "razones de orden público, seguridad y salud públicas" (arts. 39. 3, 46. 1 y 55 CE). Examinaremos sucintamente, entonces, las "exigencias imperativas de interés general" que el TJCE ha reconocido hasta el momento y la forma en que tales exigencias han sido aplicadas como paso previo para comprobar si la normativa española antiparaiso se encuentra justificada o no cuando se aplica a Estados miembros, y, en especial, a Malta y Chipre.

2.4.1. Sobre la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de evitar el fraude fiscal

Si bien es cierto que el TJCE ha reconocido que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales puede ser una exigencia imperativa de interés general que permita restringir el ámbito de operatividad de las libertades comunitarias, no lo es menos que los efectos de esta exigencia imperiosa han sido mitigados o reducidos por el TJCE mediante el recurso a la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Entre los ejemplos más recientes cabe citar las SsTJCE *Skandia* (Asunto C-422/01), párr. 42-43, o *Danner*, Asunto C-136/00, ap. 49, o la STJCE de 4 de marzo de 2004, *Comisión / Francia*, Asunto C-334/02, aún no publicada en la Recopilación, en las que TJCE ha recordado que la Directiva 77/799 puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de conseguir de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos sobre la renta (*vid.* igualmente el Asunto C-55/98, *Vestergaard*, [1999] Rec. I-7641, ap. 26) o todos los datos que considere necesarios para calcular la cuantía exacta del impuesto sobre la renta adeudado por un sujeto pasivo en función de la legislación que aplique (SsTJCE *Wielockx*, Asunto C-80/94, ap. 26, y *Danner*, Asunto C-136/00, ap. 49). Como refleja la opinión de 16 de octubre de 2003 del Abogado General Ruiz-Jarabo en el Asunto C-334/02, *Comisión / Francia*, ap. 36, el hecho de que la asistencia mutua resulte ineficaz respecto de los Estados miembros que practiquen el secreto bancario es considerado irrelevante a estos efectos por dos razones: (1) porque la existencia de informaciones no comunicables ya está prevista en la norma comunitaria (art. 8. 1 y 2 Directiva 77/799) y pese a esta circunstancia el TJCE ha reconocido su capacidad como instrumento al servicio de un eficaz control fiscal y (2) porque la circunstancia de que, en algunas situaciones, las informaciones no puedan ser contrastadas no justifica que, con carácter absoluto y universal, se aplique a los contribuyentes que realizan operaciones con otros Estados miembros una restricción a las libertades comunitarias (se trataría de una consecuencia contraria al principio de proporcionalidad)⁹⁵. Además, nada impide, según el TJCE, a las autoridades tributarias de

⁹³ SsTJCE *Danner*, Asunto C-136/00, antes citada; y Asunto C-388/01, *Comisión / Italia*, [2003] aún no publicada en la Recopilación.

⁹⁴ En realidad, como LYAL. "Non-discrimination and direct tax in Community Law", *EC Tax Review* 2003/2, indica, lo que ocurre realmente es que el análisis de comparabilidad de las situaciones relevantes para concluir que existe o no trato discriminatorio se desarrolla en la jurisprudencia sobre impuestos directos en sede de "exigencias imperiosas de interés general".

⁹⁵ El Abogado General se apoya en su razonamiento en el Asunto C-300/90, *Comisión / Bélgica*, Rec. I-305, ap. 13, en el que el TJCE afirmó que la imposibilidad de obtener la colaboración de otro Estado miembro, cuando su legislación o su práctica administrativa no permiten a la autoridad competente proceder a investigaciones ni recabar o utilizar informaciones para atender sus propias necesidades no puede justificar la inaplicación de un beneficio tributario a los rendimientos obtenidos en dicho Estado miembro. *Vid.*, igualmente, las consideraciones que hacemos en el epígrafe 1.3, más arriba, sobre la Directiva 77/799/CEE.

que se trate exigir al contribuyente que presente las pruebas que considere necesarias para apreciar si se cumplen en cada caso los requisitos propios de la norma tributaria para deducir las aportaciones que exige la normativa de que se trate, y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada (*Skandia*, párr. 43; *Danner*, párr. 50).

La existencia de situaciones de riesgo de fraude o evasión fiscal, en principio, tampoco ha servido para crear auténticas excepciones a las libertades comunitarias (STJCE *Comisión/Francia (avoir fiscal)*, Asunto 270/83), aunque, desde la STJCE *ICI*, Asunto C-264/96), el TJCE viene mostrando una cierta sensibilidad en este campo. Para el TJCE, una potencial justificación basada en el riesgo de evasión fiscal parece que debería comprender únicamente "los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de las obligaciones tributarias" en el Estado que aplica la legislación supuestamente restrictiva de las obligaciones. Este último deberá probar que existe efectivamente un abuso, pues la aplicación de una normativa antiabuso a situaciones en las que no exista tal llevará automáticamente a la declaración de que la normativa en cuestión vulnera las libertades comunitarias (*vid.* las SsTJCE *ICI*, Asunto C-264/96, ap. 26-27; *Lankhorst*, Asunto C-324/00, ap. 37-38; Asunto C-436/00, *X e Y*, ap. 61-62, ó la reciente STJCE de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, Asunto C-9/02, aún no publicada en la Recopilación). No debe olvidarse, en cualquier caso, que la existencia de situaciones de riesgo de fraude o evasión fiscal se ha conectado por el TJCE a la Directiva 77/799/CEE, que hemos estudiado más arriba, o a otra de las justificaciones invocadas frecuentemente por los Estados miembros, "la necesidad de preservar los ingresos fiscales", a la cual dedicamos el epígrafe siguiente.

2.4.2. La necesidad de preservar los ingresos fiscales

Tanto en la SsTJCE *Safir*, ap. 34, como en la más reciente *Danner*, ap. 35, el TJCE ha afirmado que la necesidad de cubrir lagunas u oportunidades de reducción de impuestos nacionales no justifican una restricción a las libertades comunitarias. Es jurisprudencia reiterada, pues, que la necesidad de preservar los ingresos fiscales no figura entre las razones imperiosas de interés general que puedan ser invocadas para justificar una restricción a las libertades comunitarias ni entre las razones que el Tratado CE menciona para excepcionar la aplicación de las mismas (*vid.*, a mayor abundamiento, Asunto C-168/01, *Bosal Holding BV*; *Skandia*, Asunto C-422/01, ap. 53; Asunto C-385/00, *De Groot*; Asunto C-436/00, *X e Y*, ap. 50).

Por otra parte, el TJCE también ha declarado que una eventual ventaja fiscal que se derive, para prestadores de servicios, de una carga fiscal menor a la que estén sometidos en el Estado miembro en el que se hallan establecidos no puede permitir que otro Estado miembro justifique un trato fiscal menos favorable de los destinatarios de los servicios establecidos en este último Estado; tales tributos compensatorios serían contrarios a los propios fundamentos del mercado interior (SsTJCE *Eurowings*, Asunto C-294/97, ap. 44-45; *Danner*, Asunto C-136/00; *De Groot*, Asunto C-385/00, ap. 97). Básicamente, esta jurisprudencia responde a la propia lógica del mercado interior que es uno de los objetivos fundamentales del Tratado CE: en ausencia de normas armonizadoras, el mercado se apoya en la competencia entre ordenamientos jurídicos, en este caso, entre los distintos sistemas tributarios. De este principio, que, por ejemplo, el Abogado General La Pégola apuntó en su Opinión en la STJCE *Centros* C-212/87, ap. 21, en relación con el Derecho societario, y que el TJCE aceptó en esta misma sentencia y trasladó al campo tributario en el Asunto C-436/00, *X e Y*, se deriva una consecuencia fundamental para los ordenamientos nacionales de los Estados miembros: la fiscalidad reducida, incluso privilegiada en otros Estados de la Unión, no puede ser atacada por los Estados con una fiscalidad más elevada por la vía de impedir o restringir que los particulares aprovechen las oportunidades que el mercado interior les brinda. Si las normas tributarias nacionales tratan de contrarrestar esa fiscalidad más reducida de otros Estados miembros e impedir que sus nacionales o los nacionales de otros Estados aprovechen las oportunidades de realizar operaciones con los Estados de fiscalidad más reducida, se estaría atacando el propio contenido fundamental de las libertades que el Tratado CE reconoce y la esencia del mercado interior comunitario.

En definitiva, podemos concluir que el TJCE no acepta la necesidad de preservar los ingresos fiscales como una causa que justifique una excepción a las libertades comunitarias, por lo que, las normas españolas antiparaíso, cuando sean aplicadas a Estados de la Unión Europea, y en nuestro caso, a Chipre y Malta, no se podrán justificar, en términos de Derecho Comunitario, simple-

mente aduciendo que son necesarias para preservar las bases imponibles en España o, en general, los ingresos por IRPF o IS.

2.4.3. Sobre la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario

Esta exigencia imperativa de interés general ha sido interpretada por el TJCE de forma muy restringida, puesto que sólo admite la concurrencia de la misma cuando existe una relación directa entre una deducción y un ingreso tributario y tal vinculación se manifiesta en un único contribuyente (*vid.*, por ejemplo, el Asunto C-385/00, *De Groot*, ó el Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*) o en el supuesto en el que pueda existir un riesgo de desaparición de la base imponible como consecuencia de un traslado al extranjero (Asunto C-436/00, *X e Y*). Incluso en los supuestos donde la exigencia de coherencia pueda ser operativa será necesario comprobar si existe un Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición que justifique, sobre la base de la reciprocidad, la ruptura de la coherencia nacional (*vid.*, por ejemplo, el Asunto C-80/94, *Wielockx*, el Asunto C-136/00, *Danner*, el Asunto C-436/00, *X e Y*). En consecuencia, el tratamiento discriminatorio o restrictivo que la legislación tributaria española dispensa a paraísos fiscales como Malta y Chipre no podría quedar justificado por la necesidad de garantizar la coherencia del sistema fiscal.

2.4.4. El principio de proporcionalidad en la aplicación de las exigencias imperativas de interés general

Una norma nacional que restrinja una de las libertades fundamentales del Tratado CE sólo puede estar justificada por una razón imperiosa de interés general si, además, respeta el principio de proporcionalidad: la medida en cuestión resulta adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo; es decir, no debe poderse obtener el mismo resultado con medidas menos restrictivas (*vid.*, por ejemplo, las SsTJCE en el Asunto C-436/00, *X e Y*, ap. 49, Asunto C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, ap. 33; Asunto C-250/97, *Futura Participations*, ap. 26). En asuntos específicamente tributarios en los que, en principio, podía apreciarse la concurrencia de una exigencia imperativa de interés general como la coherencia del sistema tributario o la efectividad de los controles fiscales, las medidas nacionales han sido finalmente declaradas contrarias a las libertades comunitarias precisamente porque se vulneraba el principio de proporcionalidad (*v. gr.* la medida afectaba a supuestos en los que no existía fraude fiscal o riesgo de fraude o bien era posible arbitrar medidas menos restrictivas de las libertades comunitarias). En este sentido, el alcance general de las medidas antiparaíso españolas, el hecho de que afectan a supuestos en los que pueda existir fraude o evasión fiscal pero también a casos en los que la operación tenga un sustrato económico claro, llevaría al TJCE directamente a declarar que la normativa española vulnera las libertades comunitarias.

2.4.5. El supuesto específico de la libre circulación de capitales y pagos (arts. 56 y 58 CE)

La libre circulación de capitales y pagos demanda un análisis, en cierto modo, diferenciado por el hecho de que el régimen de esta libertad, según se deduce de los artículos 56 y 58 CE, difiere del propio de las demás libertades del Tratado CE. El artículo 56. 1 CE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales y pagos entre los Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Por su parte, el artículo 58 CE reconoce a los Estados miembros (a) el derecho a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital y (b) a adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal. No obstante, ninguna de estas medidas, dispone el artículo 56. 3 CE, puede constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos.

A pesar de que aparentemente el artículo 58 CE pueda consagrar excepciones no previstas para otras libertades, la práctica jurisprudencial ha contribuido a armonizar el artículo 58 CE con el régimen propio del resto de las libertades, de tal forma que, en el momento actual, se puede decir que las excepciones a la libre circulación de capitales se aplican de igual forma que en el caso del resto de las libertades comunitarias (*vid.*, por ejemplo, las SsTJCE *X e Y*, Asunto C-436/00; *Comisión/Bélgica*, Asunto C-478/98). La libre circulación de capitales y pagos presenta únicamente dos circunstancias diferenciadoras con respecto al resto de libertades comunitarias:

- Su ámbito de aplicación es más amplio que el del resto de libertades puesto que el Tratado CE dispone que esta libertad se aplica también entre los Estados miembros y los terceros Estados.
- Tiene un carácter subordinado con respecto a la libertad de establecimiento (art. 58. 2 CE) de forma que la constatación de una vulneración de la libertad de establecimiento llevará a que el TJCE ni siquiera examine la existencia de una vulneración a la libre circulación de capitales (salvo cuando pueda entenderse que la vulneración es completamente autónoma de la libertad de establecimiento).

Es decir, en principio, para el supuesto que se nos ha planteado, esto es, la existencia de una vulneración del Derecho Comunitario como consecuencia de la aplicación a Chipre y Malta de las disposiciones antiparaíso fiscal de la legislación española, la constatación de una violación a la libertad de establecimiento o de trabajadores determinará que ni siquiera se considere el caso de la libre circulación de capitales o la libre prestación de servicios.

Por otra parte, no podemos desconocer que la STJCE de 11 de diciembre de 2003, *Herederos del Sr. Barbier*, Asunto C-264/01, aún no publicado en la Recopilación, ha determinado una relación clara la necesidad de ejercicio de una actividad económica a los efectos de ser considerado beneficiario de las libertades comunitarias, en este caso, la libre circulación de capitales, al aplicar tal libertad a un caso de tratamiento diferenciado a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones.

2.4.6. Conclusión para el caso de la aplicación de las disposiciones antiparaíso a los Estados de Malta y Chipre

De la configuración que el TJCE realiza de las exigencias imperiosas de interés general o de las excepciones del Tratado CE que permiten restringir el ámbito de aplicación de las normas comunitarias cabe concluir lo siguiente:

- La legislación española anti-paraíso supone un obstáculo a la libre circulación de personas y servicios e, incluso, a la libre circulación de capitales.
- Esta legislación no puede justificarse ni por la coherencia del sistema fiscal (el significado que el TJCE atribuye a esta exigencia no lo permite), ni por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (la aplicación de la Directiva 77/799 permite el control de las operaciones con Chipre o Malta) o el abuso o fraude fiscal (singularmente, la normativa antiparaíso se aplica a supuestos en los que no existe fraude o abuso, por lo que no supera el test de proporcionalidad). La existencia de regímenes privilegiados o una fiscalidad anormalmente baja no justifica tampoco la vulneración de las libertades comunitarias.

Por lo anterior, cabe concluir que la aplicación de las normas antiparaíso a operaciones realizadas por nacionales españoles con Chipre o Malta o por operaciones de nacionales de estos Estados en España o con residentes españoles vulnera el Derecho Comunitario (lógicamente, una vez se haya producido la adhesión formal de estos países a la Unión Europea a partir del 1 de mayo de 2004). No obstante, queda por considerar un supuesto específico al que no hemos prestado atención por el momento, la doctrina del TJCE relativa al abuso del Derecho Comunitario y cuyo examen es necesario antes de concluir con mayor rotundidad que la normativa española vulnera el Derecho Comunitario originario (Tratado CE).

2.5. *El abuso del Derecho Comunitario en la jurisprudencia del TJCE: su relación con la normativa española anti-paraíso fiscal*

Es jurisprudencia reiterada del TJCE que el Derecho Comunitario no protege las situaciones de fraude o abuso, por lo que se permite la aplicación de doctrinas nacionales en materia de abuso o fraude de ley, pero con el control que ejerce el propio TJCE sobre la interpretación del Dere-

cho Comunitario; es decir, se permitirá a los órganos nacionales aplicar las disposiciones de su ordenamiento en materia de fraude de ley o abuso, pero se prohíbe a los mismos aplicarla cuando dicha norma pueda entrañar una modificación del contenido de la disposición comunitaria o comprometa sus objetivos⁹⁶.

Es decir, de la jurisprudencia del TJCE cabe extraer las siguientes conclusiones:

- El abuso o el fraude del Derecho Comunitario se encuentra prohibido.
- Corresponde al juez nacional controlar la existencia de situaciones de fraude o abuso.
- El margen de apreciación del juez nacional es más aparente que real, puesto que, si bien puede emplear los instrumentos de declaración de abuso o fraude que el ordenamiento nacional le otorga, la apreciación del contenido del derecho supuestamente abusado y la delimitación del mismo corresponde al TJCE. Es decir, en los litigios donde se ventila la cuestión de si es aplicable o no la disposición nacional, el TJCE se encarga de dar al tribunal nacional la "correcta interpretación de la norma comunitaria en cuestión".

Desde la óptica tributaria, el ámbito de aplicación de esta jurisprudencia está bastante reducido pues el TJCE configura el contenido de las libertades comunitarias de un modo muy amplio (v. gr. en el campo de la libertad de establecimiento se garantiza a los particulares el derecho de crear sociedades en otros Estados miembros o establecerse allí mediante sucursales) por lo que la legislación nacional antiabuso no puede pivotar sobre la posibilidad de crear una sociedad en otro Estado miembro. Sobre esta cuestión, en la STJCE X e Y, Asunto C-436/00, el TJCE concluyó que una normativa nacional tributaria que imponía ciertas consecuencias, con el fin de eliminar el abuso, a las operaciones realizadas con sociedades residentes en otro Estado miembro no podía estar justificada por la necesidad de prevenir el abuso del Derecho Comunitario, pues la posibilidad de que la sociedad de otro Estado miembro realice operaciones en el territorio de otros Estados responde al contenido mismo de las libertades que el Tratado CE garantiza y, en consecuencia, no constituye la creación de una sociedad en otro Estado miembro, por sí misma, no puede considerarse como ejercicio abusivo del Derecho Comunitario.

Ahora bien, no hay que desconocer que el ejercicio natural del derecho de establecimiento se limita a las sociedades que tengan su la sede estatutaria y la sede real en territorio comunitario. En el supuesto de sociedades con su domicilio estatutario en la Unión, pero con sede real fuera del territorio comunitario, para que tal sociedad se beneficie de las libertades comunitarias debe satisfacer un criterio de ulterior conexión de naturaleza económica con un Estado miembro, es decir debe existir un vínculo efectivo y continuo con la economía de un Estado miembro (vid. el Asunto C-208/00, *Überseering*, [2002] Rec. I-9919). Para el Abogado General La Pergola en su opinión en el Asunto *Centros* (Asunto C-212/97, [1999] Rec. I-1459) este ligamen podrá estar constituido por la presencia de una dependencia de la sociedad extracomunitaria en un país miembro, siempre que la actividad de la articulación territorial tenga carácter permanente, efectivo y relevante –con exclusión, por ejemplo, de las simples oficinas de representación o de dependencias que no operen sobre el mercado o empleen a un exiguo número de empleados–.

Es decir, la jurisprudencia del TJCE sobre el abuso del Derecho Comunitario no permite justificar la legislación española en materia de paraísos fiscales puesto que la creación por residentes de las mismas en los paraísos y las operaciones que éstas realicen son el ejercicio natural de las libertades que el Tratado CE reconoce. No obstante, si la sociedad creada en el paraíso fiscal o cualquier otro lugar de la Comunidad pudiera entenderse que tiene su sede real fuera de la Unión Europea, podrá excluirse a esta sociedad del ejercicio de las libertades comunitarias cuando no tenga un

⁹⁶ La jurisprudencia más relevante en esta materia es la siguiente: Asunto C-33/74, *Van Binsbergen* [1974] Rec. p. 507; Asunto 115/78, *Knoors*, [1979] Rec. p. 175; Asunto 39/86, *Lair*, [1988] Rec. p. 3161; Asunto C-216/87, *Jaderow*, [1989] Rec. p. 4509; Asunto C-148/91, *Veronica* [1993] Rec. p. I-487; Asunto C-8/92, *General Milk Products*, [1993] Rec. p. I-779; Asunto C-206/94, *Paletta*, [1996] Rec. p. I-2357; Asunto C-367/96, *Kefalas*, [1998] Rec. I-2843; Asunto C-441/93, *Pafitis*, Rec. p. I-1347; Asunto C-373/97, *Dionysios Diamantis*, [2000] Rec. p. I-1705; Asunto C-212/97, *Centros*, [1999] Rec. I-1459.

vínculo económico con el Estado de establecimiento. En la práctica, este criterio puede servir de pauta para la redacción de cláusulas antiabuso tributarias que se apliquen a sociedades formalmente constituidas en la Unión pero materialmente residentes fuera ella (con este criterio resulta posible, en nuestra opinión, salvar la compatibilidad con el Derecho Comunitario originario del antiguo artículo 13. 1. g), último párrafo de la LIRNR (actualmente art. 14. 1. h) TRLIRNR).

2.6. *El Derecho Comunitario derivado y la normativa española en materia de paraísos fiscales*

Resulta necesario considerar brevemente si la aplicación de la normativa española antiparaíso puede vulnerar el Derecho Comunitario derivado cuando es aplicada a residentes de Malta y Chipre.

Como es sabido, el artículo 14. 2 TRLIRNR excluye del ámbito de aplicación de la exención del artículo 14. 1. c) TRLIRNR a los intereses obtenidos por residentes de un paraíso fiscal situado en la Unión Europea. Desde el momento de la entrada en vigor de la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio por la que se regula el régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, esto es, desde 1 de mayo de 2004, la norma española vulnerará el Derecho Comunitario si los pagos realizados a sociedades maltesas o chipriotas o de otros Estados con establecimiento permanentes en Chipre o Malta en concepto de intereses no se consideraran exentos de tributación en España (el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social no parece que vaya en esta dirección).

Igualmente, el artículo 14. 2 TRLIRNR excluye de la aplicación del artículo 14. 1. h) TRLIRNR (exención del IRNR para las sociedades matrices comunitarias que cumplan las condiciones fijadas en el citado artículo) a las sociedades residentes se encuentren situadas en un paraíso fiscal. Esta disposición excluye a las sociedades maltesas o chipriotas del beneficio de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes cuando esta norma nada dice acerca de los paraísos fiscales (únicamente, la Directiva exige, junto a otras condiciones no relevantes en este momento, que la sociedad matriz se encuentre "sujeta y no exenta" de tributación por el Impuesto sobre Sociedades en su Estado de residencia).

A una conclusión similar cabe llegar si se compara el texto de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros y los artículos 87. 5, 88. 4 y 89. 3 TRLIS, puesto que la norma comunitaria no introduce restricción alguna con respecto a "paraísos fiscales" por lo que la aplicación de las disposiciones citadas del TRLIS en los supuestos de operaciones con sociedades maltesas o chipriotas contempladas por la Directiva 90/434/CEE determinará que exista una vulneración de la Directiva comunitaria.

No hemos olvidado que las tres Directivas comunitarias contienen cláusulas antiabuso y que es necesario, por tanto, considerar hasta qué punto la normativa española sobre paraísos fiscales resulta compatible con las cláusulas antiabuso de cada una de las Directivas (art. 5 Directiva 2003/49/CEE, art. 11. 1. a) Directiva 90/434/CEE o el art. 1. 2. Directiva 90/435/CEE). No obstante, es preciso que tengamos presente que las disposiciones de ejecución de cada una de las Directivas deben ser conformes con el Derecho Comunitario originario y que, en la medida en que la normativa antiparaíso pueda vulnerar las disposiciones del Tratado CE, tampoco podrá considerarse que la misma es compatible con el Derecho secundario (*vid.* Asunto C-168/01, *Bosal*, [2003] aún no publicada en la Recopilación). Tampoco debemos desconocer que el TJCE ha interpretado en el contexto de la Directiva 90/434/CEE (Asunto C-28/95, *Leur-Bloem*, [1997] Rec. I-4161) que resultan contrarias a los objetivos y finalidad de la Directiva las cláusulas generales que comprenden operaciones en las que pueda existir abuso o fraude junto con otras en las que no exista un comportamiento abusivo o fraudulento y que esta doctrina, en buena medida, como hemos estudiado más arriba, se ha extendido para ser aplicada también en el caso de las libertades consagradas por el TCE.

A la vista de las anteriores consideraciones, sólo cabe concluir que el artículo 14. 2 TRLIRNR en relación con el artículo 14. 1. h) TRLIRNR, los artículos 87. 5, 88. 4 y 89. 3 TRLIS, y a partir del 1 de enero de 2004, con toda probabilidad y, salvo que el legislador lo remedie con anterioridad, el artículo 14. 2 TRLIRNR en relación con el artículo 14. 1. c) TRLIRNR (en lo relativo a los

intereses pagados a empresas asociadas con el significado que tiene este concepto en la Directiva 2003/49/CE) vulneran respectivamente la Directiva 90/435/CEE, la Directiva 90/434/CEE y la Directiva 2003/49/CEE (esta última sólo a partir del 1 de enero de 2004). Con respecto a Chipre y Malta, estas vulneraciones sólo serán efectivas a partir del 1 de mayo de 2004, fecha en la que se convertirán en miembros de pleno derecho de la Unión Europea.

2.7. *El efecto indirecto del Derecho Comunitario y la normativa española sobre paraísos fiscales en el supuesto específico de Malta y Chipre*

Junto al efecto directo, también el TJCE ha afirmado el efecto indirecto de la norma comunitaria, esto es, la obligación del juez o de las autoridades nacionales de interpretar su legislación en un sentido conforme con el Derecho Comunitario, esto es, a la luz de los principios y objetivos de la norma comunitaria (STJCE de 16 de julio de 1998, Asunto C-264/96, *ICI*, ap. 31 a 35, y Asunto C-106/89, *Marleasing*, [1990] Rec. I-4135).

En epígrafes anteriores hemos llegado a la conclusión en el sentido de que, al estar Malta y Chipre comprendidos, en la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991, y al imponer la legislación en materia de IRPF, IS e IRNR restricciones a las operaciones con paraísos fiscales se vulneran la libre circulación de personas, servicios y capitales (en función de la norma concreta) del Tratado CE y también algunas normas de Derecho Comunitario derivado. Sin embargo, también acabamos de apuntar que resulta obligado interpretar la normativa nacional de conformidad con el Derecho Comunitario y, por esta razón, si fuera posible interpretar que Estados como Malta y Chipre no son en la actualidad paraísos fiscales y no se aplica a las operaciones con estos Estados la normativa antiparaíso, ésta interpretación deberá imponerse con la finalidad de evitar el conflicto con el ordenamiento comunitario.

Como hemos estudiado con detalle en el epígrafe 1, tras la modificación operada por el Real Decreto 116/2003, el artículo 2 del Real Decreto 1080/1991 permite salir de la lista de paraísos fiscales a aquellos Estados que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información desde el momento de entrada en vigor de dichos acuerdos. En este sentido, el Acta de Adhesión de, entre otros, Malta y Chipre a la Unión Europea constituye un acuerdo (es un tratado internacional) ratificado por España y por Malta y Chipre. Las consecuencias de este tratado son, entre otras, como ya hemos estudiado en el epígrafe 1, que Malta y Chipre deberán aplicar la Directiva 77/799/CEE en materia de asistencia mutua e intercambio de información, entre otros, en el ámbito de la imposición sobre la renta. En la medida en que el estándar de protección de dicha Directiva es similar al que se logra con acuerdo de intercambio de información según el Modelo a estos efectos de la OCDE o según el artículo 26 del MC OCDE 1992-2003 (*vid.* el epígrafe 1.3, más arriba), la interpretación más acorde con el Derecho Comunitario, que permita evitar infracciones del Tratado CE o de las normas de Derecho derivado, sería que, desde la fecha de producción de efectos del Acta de Adhesión de, entre otros, Malta y Chipre a la Unión Europea, esto es, desde 1 de mayo de 2004, tales Estados dejarán de ser paraísos fiscales a los efectos del Real Decreto 1080/1991. No debemos ocultar, sin embargo, que la salida automática de Malta y Chipre del ámbito del Real Decreto 1080/1991, probablemente, se trata de un efecto no querido por la Administración española al elaborar la modificación del Real Decreto 1080/1991, esto es, el efecto se produce como consecuencia de la necesidad, impuesta por el ordenamiento comunitario, de interpretar la normativa española a la luz del Derecho Comunitario, no porque la voluntad del Real Decreto 116/2003 fuera la exclusión de Malta y Chipre de la lista española de paraísos fiscales. En este sentido, cabe esperar que la Administración española no acepte pacíficamente la interpretación que nosotros proponemos.

En este sentido, las autoridades españolas deberían, asimismo, tener en cuenta que la interpretación de la normativa interna a la luz del Derecho y jurisprudencia comunitaria en la práctica no resulta salvaguardada únicamente por el TJCE, sino también por nuestro Tribunal Supremo; de hecho, en las SSTs de 17 de junio de 2003 (Sala 3.^a, Secc. 4.^a) se acudió precisamente a esta doctrina para evitar la anulación de determinados preceptos de un reglamento nacional cuya compatibilidad con el Derecho Comunitario había sido puesta en tela de juicio. En este mismo sentido, las autoridades españolas también deberían considerar que la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de

una norma interna no sólo puede ser apreciada por el TPI y el TJCE, sino también por los órganos jurisdiccionales nacionales. Muy particularmente, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo ha declarado, en las referidas sentencias de 17 de junio de 2003, que ostenta competencia para anular disposiciones reglamentarias internas que resulten contrarias al Derecho Comunitario,⁹⁷ lo cual abre la posibilidad de la impugnación directa e indirecta de normas reglamentarias por "infracción de Derecho Comunitario".⁹⁸

2.8. Conclusión

Son dos las conclusiones a las que cabe llegar con carácter general en este epígrafe:

1. A fin de evitar conflictos con el Derecho Comunitario, el artículo 2 Real Decreto 1080/1991 debe ser interpretado, y a pesar de que no era ésta la voluntad de la norma que modificó al Real Decreto 1080/1991, en el sentido de que, desde la fecha de su adhesión a la Unión Europea, el 1 de mayo de 2004, produce el efecto de sacar de la lista de paraísos fiscales a Malta y Chipre, puesto que desde esa fecha existe un acuerdo (el Acta de Adhesión de, entre otros, estos Estados a la Unión Europea) que permite el intercambio de información (por la vía de la aplicación en estos Estados del acervo comunitario y, dentro de él, de la Directiva 77/799/CEE sobre asistencia mutua e intercambio de información). Esta interpretación –obligatoria como acabamos de mencionar– tiene el efecto de excluir a Malta y Chipre del ámbito de aplicación de las disposiciones anti-paraíso españolas evitando, por tanto, el conflicto con el Derecho Comunitario originario y derivado (la situación de otros territorios, como es el caso de Gibraltar, Mónaco, Islas del Canal, etc. sin embargo, podría seguir planteando problemas de compatibilidad con el Derecho Comunitario, aunque estas situaciones precisarían de un dictamen específico porque su estatuto comunitario no es idéntico al propio de Malta y Chipre una vez que sean Estados miembros de la Unión Europea).
2. Si la Administración Tributaria interpretara que Malta y Chipre continúan siendo "paraísos fiscales" a partir de la fecha de adhesión a la Unión Europea, corre el riesgo de que los jueces y tribunales sigan la interpretación propuesta por nosotros en 1, y, en cualquier caso, corre el riesgo de que la disposición específica en materia de paraísos fiscales que se aplique sea declarada contraria al Derecho Comunitario originario o derivado, puesto que, como hemos visto, en la mayor parte de los casos, las disposiciones del TRLIRPF, TRLIS y TRLIRNR relativas a los paraísos fiscales son contrarias a las libertades consagradas en el Tratado CE y/o a las Directivas en materia tributaria que hemos estudiado. En nuestra opinión, las exigencias imperiosas de interés general que el TJCE reconoce como excepciones a la operatividad de las libertades comunitarias no pueden, en ningún caso, salvar la compatibilidad de las normas españolas con la normativa comunitaria.

3. Conclusiones y un apunte sobre las posibles alternativas que pueden adoptarse

3.1. *Un apunte de Derecho comparado: regulaciones sobre "paraísos fiscales" de Estados miembros de la UE que han tenido en cuenta el Derecho Comunitario*

Existen varios Estados miembros de la UE que han tenido en cuenta las implicaciones resultantes del Derecho Comunitario a la hora de configurar su normativa interna aplicable frente a países y territorios calificados como *tax havens*. La forma en que se ha tenido en cuenta el Derecho Comunitario y los fines que persigue la normativa nacional sobre "paraísos fiscales" no resulta uniforme, lo cual aconseja un análisis particularizado, aunque somero, de cada una de estas normativas nacionales que hemos localizado.

⁹⁷ Véanse los artículos 25, 26, 27, 70 y 71 de la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

⁹⁸ Vid.: PULIDO QUECEDO, "La impugnación directa de disposiciones generales por vulneración del Derecho Comunitario Europeo", *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, Septiembre 2003, pp. 17 y ss.

3.1.1. La normativa belga sobre "áreas de baja tributación" a los efectos de la aplicación del régimen de *participation exemption*

El Real Decreto de 13 de febrero de 2003 (Boletín Oficial del Estado de 21 de febrero 2003) recoge la lista de países que se considera que poseen un "régimen fiscal ventajoso".⁹⁹ Tal lista ha sido elaborada especialmente para delimitar la aplicación del régimen de *participation exemption* belga, toda vez que se exige un "nivel mínimo de tributación" sobre los beneficios obtenidos por la sociedad extranjera que distribuye los dividendos. Se considera que tal requisito no concurre cuando la entidad extranjera reside en un país que posea un "régimen fiscal más ventajoso" que el régimen fiscal belga. Se considera que un régimen fiscal extranjero es más ventajoso que el belga cuando el tipo de gravamen general y nominal exigido sobre los beneficios obtenidos por la sociedad extranjera es inferior al 15 por 100, o cuando la carga fiscal efectiva soportada por tal entidad no alcanza al 15 por 100. El Real Decreto de 13 de febrero de 2003 viene a establecer una lista de países que se considera que poseen un "régimen fiscal más ventajoso" que el belga en el sentido y a los efectos indicados. Se trata de una presunción que admite prueba en contrario. La finalidad de tal lista es contribuir a articular una mayor dosis de seguridad jurídica en la aplicación de tal régimen, y el criterio material empleado es el del nivel de tributación (y no el de cooperación administrativa).

La lista países que poseen un "régimen fiscal ventajoso" incluye a 53 países y territorios y se refiere únicamente a aquéllos que poseen un impuesto sobre sociedades cualitativamente comparable, de suerte que aquellos que no poseen un impuesto sobre sociedades de tales características quedan excluidos igualmente del beneficio del régimen de *participation exemption*. La lista belga incluye a los principales países y territorios calificados como *tax havens* por la OCDE (v. gr. Gibraltar, Mónaco, Panamá, Seychelles, San Marino, Samoa, etc.).

Resulta especialmente relevante indicar que la reforma fiscal introducida en Bélgica en febrero de 2003 articuló una norma con arreglo a la cual se estableció que los regímenes fiscales (generales) establecidos en los demás Estados miembros de la UE no serán considerados más ventajosos que el régimen fiscal belga. Es decir, se establece una presunción de comparabilidad cuantitativa respecto del impuesto sobre sociedades exigido en los demás Estados miembros de la UE, de manera que tales Estados miembros no se incluyen en la lista belga a pesar de que el tipo de gravamen de su IS sea inferior al 15 por 100 (como acontece en Irlanda que es el del 12,5 por 100). Asimismo, el Ministro de Hacienda declaró que en cuanto Estonia se integre definitivamente en la UE y sea un Estado miembro abandonará inmediatamente la lista de países calificados de "baja tributación".¹⁰⁰

La reglamentación belga no excluye, sin embargo (y, a pesar de las indicaciones realizadas por el Consejo de Estado belga), a países y territorios que no forman parte del "territorio comunitario" pero que se les aplica parcialmente el Tratado CE atendiendo a sus vínculos jurídico-políticos con Estados miembros, esto es, los países a los que resulta aplicable lo dispuesto en los apartados 3 (Islas Vírgenes Británicas), 4 (Gibraltar), y 6 (Isla de Mann) del artículo 299 CE. Tampoco se han excluido de la lista belga países, como Liechtenstein, cuyas sociedades estarían protegidas por el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

3.1.2. El proyecto normativo de Suecia sobre "áreas de baja tributación" a efectos de la aplicación de la normativa de *Controlled Foreign Companies (CFC)*

El Gobierno sueco presentó el 25 de septiembre de 2003 un proyecto de ley de modificación de la normativa interna relativa a la "transparencia fiscal internacional" o régimen de *CFC*.¹⁰¹ El

⁹⁹ Vid.: HAUTFENNE/AFSCHRIFT, "La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002", *Journal des tribunaux*, n.º 6098, 24 mai 2003, pp. 394 y ss.; ROSOUX, "Les lignes de force de la loi-réforme de l'impôt des sociétés du 24 décembre 2002", *Revue Générale de Fiscalité*, n.º 5, mai 2003, pp. 8-9; QUAGHEBEUR, "Belgium finalizes list of tax havens", *Tax Notes International*, 10 March 2003, pp. 934 y ss.; y del mismo autor, "Belgian Ministry of Finance organizes information round on advantageous tax regimes", *Tax Notes International*, 27 November 2002, p. 721.

¹⁰⁰ Recordemos que, en el momento actual, Estonia aplica un impuesto sobre sociedades que grava únicamente las distribuciones de dividendos al accionista, pero no la obtención de renta de la sociedad. Por esta razón, el Acta de Adhesión prevé disposiciones especiales para asegurar un régimen transitorio a este Estado (relevante, sobre todo, a los efectos de aplicar la Directiva Matrices-Filiales).

¹⁰¹ MUTEN, "Sweden's CFC rules under change", *Tax Notes International*, vol. 32, n.º 3, 2003, pp. 216-217; HANSSON/NILSSON, "Government proposes new CFC rules", *Tax Notes International*, vol. 30, n.º 10, 2003, p. 998.

principal criterio para aplicar este mecanismo radica en un (anormalmente) bajo nivel de tributación sobre la sociedad base extranjera participada. En concreto, el proyecto de ley al que nos hemos referido establece que cuando el impuesto sobre sociedades de la participada sea inferior al 55 por ciento del impuesto sobre sociedades sueco resultará aplicable el régimen de CFC; ello significa que por debajo de un nivel de imposición efectivo del 15, 4 por 100 (en concepto de IS) procede la aplicación de la transparencia fiscal internacional.

A los efectos de reducir los costes de cumplimiento se ha elaborado una "lista blanca" en el sentido de que el régimen CFC no resulta aplicable cuando la entidad extranjera participada está sujeta al régimen general del IS de un Estado con el que Suecia ha concluido un CDI. La "lista blanca" recoge otro conjunto de países que se considera que su impuesto sobre sociedades es comparable en términos cuantitativos al IS sueco. Por tanto, la residencia de una entidad extranjera en un país incluido en la "lista blanca" supone, como regla, la no aplicación del régimen CFC en relación con la misma. No obstante, se han incluido determinadas excepciones a tal regla como, por ejemplo, las siguientes: a) en relación con entidades financieras y aseguradoras residentes de Singapur y Suiza; y b) centros de coordinación belgas y sociedades neerlandesas que disfrutaran del régimen especial para entidades que realizan actividades financieras.

Algunos autores han criticado las excepciones que la "lista blanca" contiene respecto de entidades residentes de Estados miembros de la UE, al considerar que el régimen CFC es incompatible con el Derecho Comunitario.¹⁰² Con todo, debe señalarse que la aplicación del régimen sueco de CFC sólo se proyecta, en principio, sobre un determinado tipo de entidades que disfrutaban de regímenes considerados perniciosos de acuerdo con el Código de Conducta de fiscalidad empresarial, de 1 de diciembre de 1997.¹⁰³ La norma sueca podría ser considerada compatible con el Derecho Comunitario, tal y como lo ha interpretado el TJCE, si se configurara y aplicara como una presunción (*iuris tantum*) que operara sobre la premisa de que los regímenes considerados perniciosos, de acuerdo con el Código de Conducta, se aplican sin mediar "sustancia económica", esto es, para canalizar operaciones o estructuras totalmente artificiales o puramente abusivas.

3.1.3. La normativa italiana sobre "áreas de baja tributación" a efectos de la aplicación de la normativa de *Controlled Foreign Companies* (CFC)

La ley italiana n.º 342 de 21 de noviembre de 2000 introdujo en el ordenamiento italiano el régimen de CFC o transparencia fiscal internacional.¹⁰⁴ Tal régimen se aplicaba en relación con aquellas entidades extranjeras, controladas por residentes de Italia, cuando estuvieran localizadas o fueran residentes de un país incluido en la "lista negra" elaborada a tal efecto por las autoridades italianas. Tal "lista negra" fue objeto de un Real Decreto del Ministerio de Hacienda publicado oficialmente el 23 de noviembre de 2001 (Boletín Oficial n.º 273), con efectos a partir de 1 de enero de 2002.

La "lista negra" italiana fue elaborada con arreglo a los siguientes criterios, a saber: a) considerando el (anormalmente) bajo nivel de tributación (en concepto de IS) en el país; y b) atendiendo a la falta de intercambio de información por parte de las autoridades del país, u otro criterio equivalente.

¹⁰² El propio Consejo de Estado sueco advirtió sobre la posible incompatibilidad de tal proyecto de ley con el Derecho Comunitario, atendiendo a la jurisprudencia del TJCE rechazando las restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales que se pretendieran fundamentar en la protección de las bases imponibles nacionales o de la recaudación tributaria (MUTEN, "Law Council Critical of Proposed CFC legislation", *Tax Notes International*, 30 June 2003, pp. 1319-1320). La doctrina sueca e internacional también se ha hecho eco de estas críticas en relación con el régimen de CFC y el Derecho Comunitario: MUTEN, "Sweden's CFC rules under change", *Tax Notes International*, op. cit. p. 217; LANG, "CFC legislation and Community Law", *European Taxation*, September 2002, pp. 374 y ss., y LOPEZ RODRIGUEZ, "La libertad de establecimiento y la transparencia fiscal internacional", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 245-246, 2003, pp. 137 y ss.

¹⁰³ Las autoridades de otros Estados miembros de la UE parece que también han dado pasos en la misma dirección. Así, resulta reseñable cómo en el CDI Países Bajos-Portugal (1999) se ha establecido la exclusión de los beneficios del CDI a las entidades acogidas a regímenes preferenciales que sean considerados perniciosos por las "autoridades comunitarias" (vid. VAN DEN ENDE/SMIT, "European tax law influences the new tax treaty", *European Taxation*, March 2001, pp. 98 y ss.).

¹⁰⁴ Vid.: TROIANO, "Italian Controlled Foreign Company legislation: publication of the Black List", *Intertax*, vol. 30, n.º 3, 2002, pp. 109 y ss.; QUEIROLI, "A comparison of Italian and US CFC legislation", *Tax Notes International*, 23 June 2003, pp. 1265 y ss.; y DUSSERT, "The Italian CFC Provisions: traced from a French model, or another Italian renaissance?", *European Taxation*, December 2002, pp. 522 y ss.

La "lista negra" aparece dividida en tres partes; la primera parte se refiere a "paraísos fiscales" o *tax havens*; la segunda parte recoge una lista elaborada país por país donde se referencian determinado tipo de entidades respecto de las cuales no se aplica el régimen CFC (*white list*); y, la tercera parte recoge, también país por país, una lista de entidades a las que sí resulta de aplicación el régimen CFC.

A este respecto, resulta relevante destacar que, con excepción de las sociedades luxemburguesas *holding* de 1929, no se han incluido en la "lista negra" entidades residentes de Estados miembros de la UE; el "factor comunitario" ya se había tenido en cuenta por las autoridades italianas cuando elaboraron la "lista negra" de 1992. No obstante, debe indicarse que la referida lista negra sí incluye a países y territorios vinculados con Estados miembros de la UE (como Gibraltar o las islas Cayman), así como a los Estados que están en proceso de integrarse próximamente en la UE, como Malta (determinado tipo de entidades)¹⁰⁵ y Chipre.

Otro aspecto interesante de la "lista negra" italiana es que contiene una cláusula con arreglo a la cual puede excluirse la aplicación del régimen de CFC cuando se demuestre que la entidad extranjera controlada realiza efectivamente una actividad comercial o industrial (sustancia económica) en el Estado en el que está localizada,¹⁰⁶ o cuando la entidad italiana (matriz) pueda demostrar que la estructura empresarial no está concebida con el propósito principal de desviar beneficios a un país de baja tributación. Entendemos que la utilización de este tipo de *hardship clauses* —especialmente la que atiende a la sustancia económica— podría servir para compatibilizar con el Derecho Comunitario determinadas cláusulas antielusión fiscal establecidos por los Estados miembros de la UE.

Debe destacarse, asimismo, que las autoridades italianas han elaborado una lista específica de *tax havens* a los efectos de la aplicación de una cláusula antiabuso que excluye la deducción de gastos resultantes de operaciones con entidades localizadas en tales países; esta lista, articulada a través de un decreto del Ministro de Finanzas, de 23 de enero de 2002 (publicado en el Boletín Oficial n.º 29, de 24 de febrero 2002), tampoco incluye a ningún país miembro de la UE.¹⁰⁷ A su vez, la aplicación de tal cláusula antiabuso puede ser evitada por el contribuyente si demuestra la efectividad de las operaciones generadoras del gasto cuya deducción pretende y aporta evidencias de que la entidad residente en el *tax haven* desarrolla un actividad empresarial real o que las operaciones son consistentes con las prácticas empresariales ordinarias del sector.

3.2. Opciones del legislador español

En el epígrafe anterior hemos examinado reformas recientes en Estados de la Unión Europea que tienen especialmente en cuenta el Derecho Comunitario. En este sentido debiera moverse el legislador español, aunque en nuestra opinión, en la lucha que contra el fraude y la evasión fiscal en la Unión Europea, existen varias líneas que el legislador puede emplear y que podrían mostrarse respetuosas con el Derecho Comunitario.

En primer lugar, nada obsta para que, especialmente nuestra legislación en materia de IS (e incluso de IRPF) incluyera una cláusula general que produjera efectos similares a la actual legislación anti-paraíso o desconociera ciertas operaciones u entidades en los supuestos de transacciones realizadas con sociedades o entidades que se beneficien de los regímenes que, bajo la iniciativa del Consejo de la Unión Europea, han sido calificadas como "regímenes fiscales perniciosos". En este sentido, debemos apuntar que el Consejo también ha estudiado los regímenes tributarios de los Estados que formarán parte de la Unión Europea a partir de 1 de mayo de 2004, Documento del Consejo n.º 13213/03, aunque no nos ha sido posible acceder al mismo porque no ha sido hecho público. Tal cláusula, para evitar problemas de incompatibilidad con el Derecho Comunitario, debería conceder la opción al contri-

¹⁰⁵ Las entidades cuya renta sea de fuente extranjera, esto es, las referidas en la *Malta Financial Services Centre Act, the Malta Merchant Shipping Act, the Malta Freeport Act*, y todas aquellas que se benefician de un régimen especial similar a través del sistema de *rulings* (vid.: QUEIROLI, "A comparison of Italian and US CFC legislation", *op. cit.* p. 1275).

¹⁰⁶ Al parecer esta cláusula ha sido tomada de la legislación francesa (art. 209 B CGI); no obstante, la cláusula francesa opera a priori y a posteriori, en tanto que la italiana sólo opera cuando el contribuyente plantea una consulta a las autoridades italianas antes de realizar la operación o de establecer la estructura. Vid. DUSSEY, "The Italian CFC Provisions: traced from a French model, or another Italian renaissance?", *op. cit.* p. 524.

¹⁰⁷ PERIN, "Ministry Clarifies Rules for Using Tax Haven entities", *Tax Notes International*, 7 July 2003, pp. 19-20.

buyente de probar que, a pesar de que se beneficia de un régimen pernicioso, su actividad es real, no ficticia, simulada o fraudulenta con el único objetivo de obviar la legislación tributaria española (repárese que el nivel de tributación, en este caso, no sería un dato relevante para concluir que existe fraude). Una segunda cláusula general, complementaria a la anterior, podría exigir a las sociedades de otros Estados miembros que realicen operaciones con España y que están controladas por no residentes en la Unión Europea una prueba de integración en la economía del Estado miembro desde el que actúan. Evidentemente, se podría achacar a este enfoque que no dota al inversor o particular español de la seguridad jurídica suficiente que hoy requieren las transacciones internacionales. Ante esta alegación cabe contraponer otras dos: (1) el TJCE parece aceptar de mejor grado cláusulas generales en las que efectivamente se pueda constatar que existe un fraude, abuso o evasión fiscal; (2) la falta de certeza que se produciría puede ser contrarrestada con un régimen de acuerdos previos con la Administración, que se resuelva en un plazo razonable de tiempo (un mes a lo sumo), y que garantice a los contribuyentes que ciertas estructuras examinadas a priori por la Administración no serán atacadas a posteriori si existe identidad entre los hechos planteados y los ejecutados por el contribuyente.

En segundo lugar, sería preciso una mayor agresividad por parte de la Administración en un campo concreto, la demostración de que determinadas sociedades son residentes en España aunque formalmente se encuentren gestionadas desde otro Estado miembro. En la práctica, muchas de las sociedades que se benefician de regímenes tributarios privilegiados son meras "cajas vacías" que no tienen más función que la elusión de impuestos en otros Estados y cuyos administradores son personas pertenecientes a sociedades de servicios (consultoras, bufetes de abogados etc.) y que tienen una escasa/nula actividad por lo que una mayor agresividad de la Administración sobre la prueba de residencia efectiva de estas sociedades podría hacer que muchas de ellas fueran declaradas residentes en España (recuérdese que el artículo 4. 3. del MC OCDE 2003 permite atraer hacia España la residencia de sociedades de otros Estados cuando hayan sido formalmente constituidas en ellos, pero se acredite que la sede de dirección efectiva se encuentra en España). Este enfoque ha dado buenos resultados a otros Estados miembros de la Unión Europea (v. gr. Holanda),¹⁰⁸ probablemente, resultados bastante mejores que los derivados de la legislación sobre transparencia fiscal internacional.

Un tercer flanco de ataque a las operaciones de fraude fiscal podría abrirse mediante una reforma en profundidad de la actual legislación en materia de operaciones vinculadas. Entendemos que la reconfiguración y reforzamiento de la normativa interna que articula el principio de plena competencia resulta recomendable —e incluso necesaria—, considerando no sólo el escenario de competencia fiscal que existe a nivel internacional entre los diversos Estados, sino también las importantes oportunidades de planificación fiscal que se abren en un mercado interior integrado por 25 Estados miembros donde el ejercicio de las libertades fundamentales (económicas) está especialmente protegido. Como ha puesto de relieve recientemente el Departamento del Tesoro estadounidense en su informe sobre *Corporate Inversion Transactions* (2002) "allí donde el principio de plena competencia no se delimite y aplique adecuadamente, se producirá un fenómeno de desviación de rentas que erosionará gravemente la base imponible nacional".¹⁰⁹ La necesidad de una normativa de precios de transferencia que proteja adecuadamente la base imponible nacional es tanto más necesaria en un entorno de competencia fiscal entre Estados con una clara tendencia a la reducción de tipos impositivos en el impuesto sobre sociedades. Tal necesidad se hace más evidente (y urgente) considerando las propias

¹⁰⁸ Las autoridades fiscales neerlandesas tradicionalmente han venido empleando cláusulas generales antiabuso (substance vs. Form) para contrarrestar operaciones de planificación fiscal agresiva en relación con las "bases imponibles nacionales". No obstante, en los últimos tiempos observamos una tendencia normativa dirigida a desarrollar cláusulas antiabuso específicas antierosión de bases imponibles; en este sentido, cabe referirse al Decreto del Ministro de Hacienda neerlandés de 1997 (anti-base erosion legislation); este decreto utiliza criterios generales antiabuso, como la presencia de motivos económicos válidos en la operación, así como otros basados en el "nivel (razonable) de tributación" que recae sobre la renta, o en el tipo de renta satisfecha (tainted income). Vid.: VAN CASTEREN/HOFLAND, "Dutch rules on Group Finance Companies and anti-base erosion measures analysed", *Tax Notes International*, vol. 14, n.º 9, 1997, pp. 743-748; y HOFLAND/JAKOBSEN, "Anti-base erosion legislation: how it applies after a change of circumstances", *European Taxation*, September 2002, pp. 413 y ss.

¹⁰⁹ Office of tax policy (Department of the Treasury), *Corporate Inversion Transactions: Tax Policy Implications*, May 2002, p. 25. En parecidos términos, el profesor IRISH afirmó: "los Gobiernos que no prestan atención adecuada a los problemas relativos a los precios de transferencia es probable que vean una erosión de sus bases imponibles puesto que las empresas multinacionales favorecen a aquellas jurisdicciones que tienen una política más agresiva en materia de precios de transferencia. Si los Gobiernos quieren obtener su justa cuota de ingresos impositivos de las empresas multinacionales, deben desarrollar medidas efectivas en materia de precios de transferencia" (IRISH, "The other Harmful tax competition", *Tax Notes International*, 26 November 2001, p. 905).

singularidades de una Unión Europea conformada por 25 Estados miembros con impuestos sobre sociedades muy dispares (*sin que se haya establecido hasta la fecha un nivel mínimo de tributación efectiva*),¹¹⁰ donde la aplicación de las tradicionales cláusulas nacionales anti-elusión fiscal resulta restringida como consecuencia de la protección otorgada a las libertades fundamentales del Tratado CE. A este respecto, resulta muy ilustrativa la "modulación o corrección comunitaria" que está experimentando el mecanismo antievasión fiscal de la "transparencia fiscal internacional" en España y otros Estados miembros debido, precisamente, a la incidencia del Derecho Comunitario. La inaplicación del régimen de TFI respecto de sociedades residentes de Estados miembros hace necesario el reforzamiento de la norma articuladora del principio de plena competencia al objeto de evitar maniobras agresivas de *tax base shifting*; no se puede olvidar que la normativa de TFI fue concebida como un complemento de la de precios de transferencia, de manera que la inaplicación de la primera requiere un movimiento normativo dirigido a reforzar la segunda (el principio de plena competencia).¹¹¹

Si bien es cierto que el reforzamiento de la normativa de precios de transferencia puede ser empleada para contrarrestar determinadas maniobras de *tax base shifting* hacia entidades localizadas en Estados miembros con un impuesto sobre sociedades más bajo o sin impuesto sobre sociedades en sentido estricto, no puede desconocerse que tal normativa debe articularse de forma compatible con el Derecho Comunitario so pena de seguir el mismo camino que la normativa de TFI o de subcapitalización. En este sentido, consideramos que la configuración actual de la norma española de precios de transferencia (art. 16 TRLIS) como una cláusula antievasión fiscal no sólo plantea serios problemas de compatibilidad con el Derecho Comunitario, sino también resulta de difícil aplicación por parte de la Administración tributaria (y por los propios contribuyentes), lo cual conduce a que no cumpla adecuadamente su finalidad.¹¹² Tales problemas podrían resolverse enmendando la norma a efectos de configurarla, no ya como una norma anti-elusión fiscal, sino como una norma que posee una doble funcionalidad al articular una regla de imputación de renta –dirigida, por tanto, a que la renta tribute en manos de la persona que ha obtenido realmente tal capacidad económica– aplicable a contribuyentes cuyas circunstancias (vinculación) les permite una alteración de la imputación o atribución de rentas en relación con la situación en la que se encuentran contribuyentes no vinculados, que, al mismo tiempo, es empleada a nivel internacional como principio de reparto de poder tributario entre Estados. Es decir, consideramos que existen argumentos de cierta entidad que permitirían que la norma interna de articulación del principio de plena competencia quedara al margen o salvada de toda "tacha de incompatibilidad comunitaria", si, claro está, fuera adaptada a la nueva concepción que del *arm's length* se maneja a nivel internacional de acuerdo con las actuales Directrices OCDE de precios de transferencia;¹¹³ para

¹¹⁰ De hecho, algunos destacados autores consideran que tal tendencia a la reducción de tipos de gravamen del IS se intensificará en la UE e incluso existen Estados (como Estonia) que están pensando suprimir tal impuesto; tal tendencia resulta más intensa a nivel UE que a nivel internacional debido a que el propio Código de Conducta combinado con el régimen de ayudas de estado del TCE, limita la capacidad de los Estados miembros a la hora de establecer regímenes especiales de baja tributación, pero no afecta a la fijación del tipo de gravamen del IS ni tampoco a su establecimiento o exigencia. *Vid.* MEUSSEN, "The EU-fight against harmful tax competition: future developments", *EC Tax Review*, n.º 3, 2002, pp. 157 y ss.; y CERIANI/GIANNINI, "Trends in EU Proposals on Taxation of Transnational Business Profits and Tax coordination", *Tax Notes International*, 15 September 2003, especialmente, pp. 986 y ss.

¹¹¹ AVI-YONAH, "For Haven's Sake: reflections on Inversion Transactions", *Tax Notes International*, July 2002, pp. 229-231.

¹¹² *Vid.* MARTIN JIMENEZ, "Las medidas antielusivas/antiabuso internas y los CDIs", en *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 150-151; y CALDERON, "Spanish Courts address transfer pricing legislation", *Tax Notes International*, April 2002; y del mismo autor, *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2004, monografía en prensa.

¹¹³ Existen varios argumentos que podrían emplearse para justificar la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de la norma interna que articulara, de forma no discriminatoria, el principio de plena competencia en línea con lo previsto en las Directrices OCDE 1995 sobre precios de transferencia. Por un lado, coincidimos con el A.G.Mischo (apartados 79 a 82 de sus conclusiones al caso de *Lankhorst*) cuando puso de relieve cómo el significado y funcionalidad del principio internacional de plena de concurrencia como instrumento que permite a los Estados miembros someter a imposición los beneficios generados en sus territorios resulta compatible con el artículo 43 del TCE (libertad de establecimiento); lo que no resulta compatible con el Derecho Comunitario es una norma nacional que articula tal principio de forma discriminatoria o desproporcionada. En este sentido, consideramos que las normas nacionales cuya fundamentación y configuración reside en el principio de plena concurrencia resultan compatibles con el Derecho Comunitario siempre que sean no discriminatorias/restrictivas y sean proporcionadas a su fin, aunque generen ciertos obstáculos al ejercicio de libertades fundamentales. El principio de plena concurrencia no sólo constituye un instrumento que puede usarse con una funcionalidad antievasión fiscal al integrar un parámetro o canon que sirve para determinar cuando una operación en sí misma o su valoración son excesivas o abusivas; este principio también opera con una segunda funcionalidad integrando un principio de reparto de poder tributario entre Estados; esta segunda funcionalidad está conectada con el principio de territorialidad al instrumentar que los Estados graven, cuando menos, una determinada porción (la calificada

lograr que la norma española pudiera ser calificada en tal sentido, y no como una norma antielusión, habría que llevar a cabo una serie de modificaciones en la misma dirigidas a "alinearse" en cierta medida la regulación española sobre precios de transferencia con las Directrices OCDE 1995.

Por último, no debe desconocerse que la firma de un Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición con Malta y otro con Chipre con cláusulas de exclusión de las entidades de estos países que presenten rasgos más peligrosos en términos de evasión o fraude fiscal, en la línea que han firmado otros Estados miembros (*vid. epígrafe siguiente*), supone una opción interesante para aislar los regímenes específicos que ofrecen esos Estados, facilitando al mismo tiempo que los contribuyentes con operaciones reales no sufran los efectos de la doble imposición. Esta opción, probablemente, no presente excesivos problemas de Derecho Comunitario si las cláusulas de exclusión están bien configuradas, puesto que la competencia para repartirse la jurisdicción tributaria es exclusiva de los Estados miembros. Es más, podríamos decir que, quizás, a corto plazo, sea ésta solución la más fácil y más directa forma de resolver el problema de Chipre y Malta. La celebración de un CDI, que incluso antes de entrar en vigor viniera ser aplicado de forma provisional o que produjera efectos retroactivos, puede constituir una excelente forma de eliminar la calificación de Chipre y Malta como paraísos fiscales, evitando así los problemas de Derecho Comunitario que hemos estudiado (aunque tal eliminación se produciría sólo en relación con estos dos Estados).

3.3. Consideraciones finales con respecto a la aplicación de las medidas españolas antiparaíso a Chipre y Malta

Varios Estados de la Unión Europea (antiguos y nuevos miembros) mantienen Convenios de Doble Imposición en vigor con Chipre¹¹⁴ y Malta¹¹⁵. Algunos de estos Convenios excluyen de su ámbito de aplicación ciertas medidas especiales que se aplican en el territorio de ambos Estados. Estos datos –la existencia de CDIs y las cláusulas de exclusión para algunos regímenes– por sí mismos, podrían ser empleados para acreditar la ausencia de proporcionalidad de las normas españolas y, por ende, la vulneración del Derecho Comunitario si se aplicara a Chipre y Malta la legislación española anti-paraíso fiscal tras la adhesión a la Unión Europea¹¹⁶.

Por otra parte, desde una óptica estrictamente de política tributaria, debe plantearse el hecho de que si algunos Estados miembros de la Unión Europea (Bélgica con Chipre y Malta, Dina-

como *arm's length*) de los beneficios generados en sus territorios o economías nacionales (apartado 82 de la conclusiones del A.G.Mischo al caso *Lankhorst-Hohorst*; y OCDE 1995, paras.1.1 y 1.13). En segundo lugar, no puede dejar de señalarse que el TJCE ha admitido en varias sentencias la compatibilidad con el ordenamiento comunitario de los principios fiscales internacionalmente reconocidos, como los que emanan del Comité Fiscal OCDE (casos *Schumacker*, *Gilly*, *Futura*). En tercer lugar, el TJCE también ha declarado que "los Estados miembros son competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de eliminar, en su caso mediante convenios, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal" (casos *Saint-Gobain*, *Lankhorst, X e Y II*); si se considera que el principio de plena competencia constituye un principio de reparto de poder tributario entre Estados parece que su compatibilidad con el Derecho Comunitario estará garantizada, a menos que se configure de forma discriminatoria, o con efectos claramente restrictivos o sea articulado mediante cláusulas desproporcionadas. En cuarto lugar, tampoco puede dejar de señalarse como el ECOFIN "comunitarizó" en cierto sentido el principio de plena competencia tal y como se recoge en las Directrices OCDE de 1995 al incluirlo en el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial, de 1 de diciembre de 1997. Por último, no debe olvidarse que las más recientes decisiones de la Comisión sobre el régimen de ayudas de Estado suponen una aceptación de las normas de la OCDE en materia de precios de transferencia, puesto que la desviación con respecto a las mismas es un factor indicativo de si existe o no una medida selectiva que podrá ser considerada como contraria al artículo 87 CE.

¹¹⁴ CDI Chipre-Francia 1991; Chipre-Dinamarca 1981; Chipre- Bélgica 1999; Chipre-Austria 1990.

¹¹⁵ CDI Malta-Estonia 2001; Malta-Austria 1978; Malta-Bélgica 1974; Malta-Dinamarca 1998; Malta-Finlandia 2000; Malta-Francia 1977.

¹¹⁶ En el caso de Malta, algunos CDIs excluyen de su ámbito de aplicación a ciertas personas que se benefician de la legislación "Malta International Business Activities Act 1988" (con la excepción de quienes optan por estar sujetos a imposición sobre la renta); las personas que se benefician del Merchant Shipping Act 1973 y que no están sujetas a imposición sobre los beneficios derivados de la gestión de buques en el tráfico internacional y las personas con derecho a beneficios tributarios especiales con respecto a las distribuciones por un "trust" sujeto a la legislación "Offshore Trusts Act 1988", puesto que el "trust" no tiene personalidad jurídica (Intercambio de Notas de 1994 relativo al CDI Malta-Francia de 1977, una disposición similar puede encontrarse en el Intercambio de Notas relativo al CDI Malta-Finlandia 2000, en el Protocolo al CDI Estonia-Malta de 2001 y en el Intercambio de Notas relativo al CDI Malta-Dinamarca 1998; el Protocolo al CDI Bélgica-Malta 1974 sólo excluye de su ámbito de aplicación a ciertas empresas de navegación marítima internacional).



marca con Chipre, Austria con Chipre y Malta) tienen Convenios para la eliminación de la doble imposición con Chipre y Malta sin cláusulas de limitación de beneficios¹¹⁷ y, al mismo tiempo, esos Estados cuentan con tradición en la ubicación de "sociedades holding" que compiten con las entidades de tenencia de valores extranjeros españolas, la exclusión de Chipre y Malta de la lista de paraísos fiscales mediante una interpretación conforme al Derecho Comunitario como proponemos o mediante la celebración inmediata de Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición con estos Estados, ciertamente, contribuirá a mejorar la competitividad de nuestras ETVE con respecto a las sociedades holding de otros Estados miembros y a atraer capitales hacia España (se incentivaría la creación de ETVEs por residentes de Malta y Chipre como medio de desarrollo de inversiones en terceros Estados o la utilización de la ETVE para controlar inversiones en o desarrolladas desde Malta y Chipre).

Igualmente, si desde este momento hasta la fecha de adhesión (1 de mayo de 2004), el Estado español considerara que Chipre y Malta no cumplen con las garantías mínimas de intercambio de información, deberán hacer valer esta pretensión a través del procedimiento comunitario, instando a la Comisión a adoptar medidas de salvaguardia como permiten el Tratado y Acta de Adhesión de los nuevos países a la Unión Europea. En este sentido debe señalarse que la posibilidad de adoptar medidas de salvaguardia contra Chipre parece bastante débil pues el reciente Informe de la Comisión de 5 de noviembre de 2003 (*Comprehensive Monitoring Report on Cyprus's Preparations for Membership*) concluye, p. 30, que en el campo de la cooperación administrativa y la asistencia mutua en materia tributaria Chipre está adoptando las medidas necesarias de desarrollo del acervo comunitario (igualmente, no se detecta que existan incumplimientos significativos en otras áreas relativas a la tributación). La situación de Malta parece ligeramente diferente, puesto que en el Informe de la Comisión de 5 de noviembre de 2003 (*Comprehensive Monitoring Report on Malta's Preparations for Membership*) concluye, p. 31-32, que, a fin de completar la preparación para la adhesión, Malta debe prestar atención urgente a la eliminación de los regímenes preferenciales aplicables a los no residentes y a las rentas de fuente extranjera en las *international trading companies*, así como también debe introducir medidas antiabuso relativas a las distribuciones de beneficios de los accionariados extranjeros. A estos efectos, Malta debe tomar en consideración las conclusiones del Consejo en relación con el Código de Buena Conducta en Materia de Fiscalidad Empresarial porque, a menos que se adopten medidas urgentes, el sistema tributario maltés no se encontrará en línea con los principios del Código de Conducta desde la fecha de adhesión de Malta a la Unión Europea. Sin embargo, al mismo tiempo, la Comisión (p. 31 del Informe) reconoce que Malta está adoptando las decisiones necesarias para incorporar a su ordenamiento interno las medidas comunitarias relativas a la cooperación administrativa y la asistencia mutua, por lo que no cabe esperar que por el mero hecho de incumplir una norma de *soft-law* como es el Código de Conducta puedan desplegarse contramedidas comunitarias contra Malta. A las mismas conclusiones se llegó en la reunión del ECOFIN celebrada el 4 de noviembre de 2003 (13689/03, Presse 306).

3.4. Resumen y conclusiones

1. La reforma que el Real Decreto 116/2003 ha realizado del Real Decreto 1080/1991 sobre paraísos fiscales se mueve dentro del marco articulado por la OCDE en el sentido de que permitirá salir de la "lista negra" española de paraísos fiscales a aquellos países o territorios que muestren un nivel de cooperación/intercambio de información suficiente, siendo indiferente el nivel de tributación que en estos Estados se aplica. El criterio de "suficiencia en el intercambio de información" está vinculado a la firma de un acuerdo específico de intercambio de información (sobre las líneas del modelo OCDE a estos efectos) o de un convenio para la eliminación de la doble imposición que contenga una cláusula análoga a la del artículo 26 MC OCDE 1992-2003.
2. A pesar de alinearse la reciente reforma del Real Decreto 1080/1991 con las iniciativas de la OCDE, la actual lista de paraísos fiscales no coincide con las listas de paraísos que maneja la OCDE ni con las listas de paraísos fiscales etiquetados como no cooperativos.
3. En la reforma operada por el Real Decreto 116/2003 del Real Decreto 1080/1991 no se han tenido en consideración los condicionantes derivados del Derecho Comunitario

¹¹⁷ El CDI Bélgica-Malta sólo excluye a las empresas de navegación marítima internacional.

y ello a pesar de que las normas comunitarias de Derecho secundario (especialmente la Directiva 77/799) posibilitan un nivel de intercambio de información comparable al que garantizaría un acuerdo de intercambio de información. Sin embargo, una interpretación literal y teleológica de la norma permitiría concluir que allí donde resulta aplicable la norma comunitaria de intercambio de información, se produce el efecto de "sacar" de la lista de paraísos fiscales al país o territorio incluido en la misma. Lógicamente, éste será el caso de Chipre y Malta a partir del 1 de mayo de 2004.

4. Si Malta y Chipre siguieran considerándose tras la adhesión como paraísos fiscales a los efectos del Real Decreto 1080/1991, y, por consiguiente, a las relaciones con estos países se aplicaran las normas restrictivas de los textos refundidos de la LIRPF, LIS e LIRNR relativas a los paraísos fiscales, se podrían vulnerar las libertades del Tratado CE (libre circulación de personas, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales y pagos).
5. La vulneración de las libertades comunitarias que produciría la normativa española no estaría amparada por ninguna causa de justificación/exigencia imperativa de interés general (eficacia de los controles fiscales y necesidad de evitar el fraude fiscal, coherencia del sistema fiscal) que reconozca la jurisprudencia del TJCE para salvar la compatibilidad con el Tratado CE de medidas restrictivas de las libertades comunitarias.
6. La consideración de Malta y Chipre a partir de 1 de mayo de 2004 como paraísos fiscales y la aplicación de la normativa interna antiparaíso también originaría vulneraciones del Derecho Comunitario derivado o secundario, en concreto, de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio, por la que se regula el régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de distintos Estados miembros, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros y de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones y aportaciones de activos y canje de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros.
7. Como consecuencia de las conclusiones expresadas en los puntos 4, 5 y 6 el Derecho Comunitario impone que la norma nacional sea interpretada de conformidad con el Derecho Comunitario, por lo que, puesto que es posible interpretar el artículo 2 del Real Decreto 1080/1991 en el sentido de que, desde la adhesión a la Comunidad, Malta y Chipre saldrán de la lista de paraísos fiscales, ésta interpretación deberá imponerse con el fin de asegurar el cumplimiento del Derecho Comunitario. En este sentido, no es preciso modificar el Real Decreto 1080/1991, puesto que, desde el 1 de mayo de 2004, deberá ser interpretado en el sentido de que Malta y Chipre han salido de la lista de paraísos fiscales. No obstante, no creemos que la Administración española acepte pacíficamente esta interpretación, pues la voluntad de la modificación del Real Decreto 1080/1991 no era la exclusión de Malta y Chipre de la lista de paraísos fiscales desde la adhesión de estos Estados a la Unión Europea.
8. Las conclusiones anteriores no dejan al Estado español desprotegido, puesto que podrá adoptar distintas medidas para proteger el ordenamiento tributario español frente al fraude y la evasión fiscal:
 - En primer lugar debe seguir de cerca el proceso de evaluación de la calidad de las normas chipriotas y maltesas de la Comisión, puesto que la no aplicación a fecha de 1 de mayo de 2004 del acervo comunitario en estos países puede justificar el empleo de contramedidas comunitarias (no unilaterales).
 - Por otra parte, el Derecho Comunitario no impide al legislador español la introducción de cláusulas generales antiabuso que impongan consecuencias especialmente severas, aunque proporcionadas, en relación con regímenes tributarios calificados como "perniciosos" por el Consejo de la Unión Europea. Estas medi-



das podrán endurecerse en relación con sociedades controladas por no residentes comunitarios. En cualquier caso, para resultar compatibles con el principio de proporcionalidad y con el Derecho Comunitario deberán permitir estas cláusulas al contribuyente probar que sus operaciones no se realizan con la finalidad de abusar del ordenamiento tributario español.

- De forma complementaria, sería preciso que la Administración tributaria adoptara un enfoque más agresivo en materia de residencia de sociedades que están incorporadas en un Estado miembro pero cuya sede de dirección efectiva se encuentra en España. Una reforma de la legislación española en materia de precios de transferencia y operaciones vinculadas (art. 16 TRLIS) con el fin de superar sus defectos actuales que la hacen prácticamente inaplicable y su obsolescencia puede ser un adecuado complemento al resto de medidas que proponemos.
9. Si bien las propuestas de reforma que hemos realizado en el punto anterior pudieran ser interesantes a más largo plazo, a corto plazo, la firma de un CDI con Malta y otro con Chipre, que incluso fuera aplicado provisionalmente antes de su entrada en vigor o fuera dotado de efectos retroactivos a la 1 de enero de 2004, podría ser una solución óptima para, primero, excluir a ambos territorios del listado de paraísos fiscales sin que se planteen problemas interpretativos, segundo, evitar un conflicto directo con el Derecho Comunitario de nuestra legislación en materia de paraísos fiscales. Esta opción incluso tendría efectos beneficiosos para nuestro ordenamiento, pues permitiría a los contribuyentes de esos Estados el acceso directo a nuestro régimen de sociedades holding (la ETVE). Nada impediría que éstos CDIs incluyeran cláusulas de exclusión de su ámbito de aplicación de aquellos regímenes que pudieran ser considerados como potencialmente dañinos (y así hayan sido calificados por el Consejo de la Unión en el marco del Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial).

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.ª del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.