

SITUACIÓN ACTUAL DE LA FISCALIDAD EN EL PAGO DE DIVIDENDOS, INTERESES Y CÁNONES TRAS LA ADHESIÓN DE LOS NUEVOS ESTADOS MIEMBROS A LA UNIÓN EUROPEA. ESPECIAL REFERENCIA A LOS CASOS DE MALTA Y CHIPRE

 CARLOS GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ
Abogado ()*

1. INTRODUCCIÓN

La incorporación el 1 de mayo de 2004 de diez nuevos países a la Unión Europea va a traer consigo una inevitable transformación de la fiscalidad asociada a las transacciones que se venían realizando hasta el momento con los nuevos Estados miembros.

Recordemos que los nuevos Estados miembros de la Unión Europea a partir de esta fecha son: la República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia que, junto a los quince países¹ que integraban la Unión Europea con anterioridad a esta adhesión, vienen a configurar la actual Unión Europea de veinticinco Estados.

En este artículo realizaremos un recorrido por el régimen fiscal aplicable tanto a la distribución de beneficios entre filiales y matrices de los Estados miembros de la Unión Europea, como por el régimen

fiscal aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, deteniéndonos en las salvedades que han sido adoptadas por los nuevos Estados miembros.

Finalmente analizaremos el caso especial de Chipre y Malta que, de acuerdo con la normativa interna española, se encuentran incluidos en la lista de paraísos fiscales y en qué medida esta circunstancia puede derivar en un conflicto entre la normativa interna española y la normativa comunitaria.

2. LA VINCULACIÓN DEL DERECHO COMUNITARIO A LOS NUEVOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

El Tratado de Adhesión de los nuevos Estados miembros a la Unión Europea («Tratado de Adhesión»)² establece en su artículo primero que los citados Estados ingresan como miembros de la Unión Europea y pasan a ser Partes de los Tratados en que

* Del Departamento de Derecho Tributario, Oficina de Valencia, de Uría & Menéndez.

¹ Bélgica, Países Bajos, Luxemburgo, Alemania, Francia, España, Reino Unido, Portugal, Grecia, Irlanda, Dinamarca, Noruega, Austria, Finlandia y Suecia.

² Tratado entre el Reino de Bélgica, el Reino de Dinamarca, la República Federal de Alemania, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, Irlanda, la República Italiana, el Gran Ducado de Luxemburgo, el Reino de los Países Bajos, la República Portuguesa, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, el Reino de Noruega, la República de Austria, la República de Finlandia y el Reino de Suecia a la Unión Europea (Estados miembros de la Unión Europea) y 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, relativo a la adhesión 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, a la Unión Europea.

se fundamenta la Unión, tal como han sido modificados o completados.

Asimismo, el Acta adjunta al Tratado y que constituye parte integrante del mismo, relativa a las condiciones de adhesión de los nuevos Estados miembros y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión («Acta de Adhesión»), establece que, al producirse la adhesión, las disposiciones de los Tratados originarios³ y los actos adoptados con anterioridad a la adhesión por las Instituciones y el Banco Central Europeo serán vinculantes para los nuevos Estados miembros y serán aplicables en dichos Estados en las condiciones establecidas en dichos Tratados y en el propio Acta de Adhesión.

Finalmente el artículo 53 del Acta de Adhesión establece que, al producirse la adhesión, los nuevos Estados miembros son considerados destinatarios de las Directivas y Decisiones emanadas de las instituciones comunitarias. Asimismo se considera que, al producirse la adhesión, los nuevos Estados miembros han sido ya notificados del contenido de dichas Directivas y Decisiones⁴.

En definitiva, toda la normativa comunitaria y, de forma particular, las Directivas y Decisiones emanadas de las instituciones comunitarias son de aplicación a los nuevos Estados miembros desde su incorporación, con las únicas excepciones contempladas en el propio Acta de Adhesión⁵.

3. EL CONTENIDO DE LA «DIRECTIVA MATRIZ/FILIAL» Y SU INCIDENCIA EN LOS NUEVOS ESTADOS MIEMBROS

La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común apli-

cable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes («Directiva matriz/filial») se aprobó con la finalidad de establecer en el ámbito de la Unión Europea, para los grupos de sociedades de los diferentes Estados miembros, unas condiciones análogas a las de un mercado interior, y así evitar que disposiciones fiscales de los Estados miembros pudiesen dificultar o restringir su buen funcionamiento.

La «Directiva matriz/filial» establece la neutralidad fiscal en el reparto de dividendos de una filial a su matriz. Dicha neutralidad fiscal debe producirse tanto como consecuencia de la no tributación del dividendo percibido por la matriz, como eximiendo de retención en origen la distribución del dividendo que se realice. Por otro lado, el ámbito de la neutralidad fiscal ha sido ampliado al pago de beneficios a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por dicho establecimiento permanente, en virtud de la modificación introducida en la «Directiva matriz/filial» por la Directiva 2003/123/CE⁶.

Así, la «Directiva matriz/filial» establece por un lado que, cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta, reciban beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la matriz, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente deberán: (i) o bien abstenerse de gravar dichos beneficios; o (ii) gravarlos, pero autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz o al establecimiento permanente a deducir de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y satisfecho por la filial y toda filial de ulterior nivel⁷.

³ El Acta de Adhesión considera «Tratados originarios» (i) el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea («Tratado CE») y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica («Tratado CEEA») y (ii) el Tratado de la Unión Europea («Tratado UE»), todos ellos tal y como han sido completados o modificados por tratados o por otros actos que hubiesen entrado en vigor antes de la presente adhesión.

⁴ El art. 53 del Acta de Adhesión dice: «Al producirse la adhesión de 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. Con excepción de las directivas y decisiones que entren en vigor en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 254 y en el apartado 2 del artículo 254 del Tratado CE, se considerará que, al producirse la adhesión, los nuevos Estados miembros han recibido notificación de dichas directivas y decisiones».

⁵ El Acta de Adhesión recoge una serie de adaptaciones, condiciones de adhesión y medidas transitorias aplicables a los nuevos Estados miembros.

⁶ Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

⁷ Art. 4.1. Directiva 90/435/CEE

En este sentido, de acuerdo con la modificación introducida por la Directiva 2003/123/CE en la «Directiva matriz/filial», se considera que una sociedad tiene la condición de matriz cuando posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro una participación mínima del 20%. (con anterioridad a la modificación, el grado de participación mínima era del 25%).

Además, la «Directiva matriz/filial» establece que, a partir del 1 de enero de 2007, el porcentaje mínimo de participación será del 15% y a partir del 1 de enero de 2009 del 10%.

Finalmente, se establece que cada Estado miembro tiene la facultad de no aplicar la Directiva a aquellas de sus sociedades que no conserven, durante un periodo ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que le otorgue la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve durante el mismo periodo una participación semejante.

No debemos olvidar que, además del grado mínimo de participación, la «Directiva matriz/filial» exige que ambas sociedades, matriz y filial, revistan alguna de las formas enumeradas en el Anexo a la propia Directiva, que estén domiciliadas fiscalmente en un Estado miembro y, que estén sujetas y no exentas al impuesto sobre sociedades existente en cada país⁸. En este sentido, el Acta de Adhesión modifica la «Directiva matriz/filial» en el sentido de incluir el nombre del impuesto sobre sociedades al que en cada nuevo Estado miembro debe de sujetarse la renta, así como la forma jurídica que han de revestir las sociedades⁹.

De entre las medidas transitorias establecidas para los nuevos Estados miembros en los Anexos V a XIV del Acta de Adhesión, sólo Estonia ha previsto en materia fiscal una salvedad a la «Directiva matriz/filial» de tal forma que, mientras Estonia siga gravando con el impuesto sobre la renta los beneficios que se distribuyen pero no los beneficios no distribuidos, se le va a permitir que siga aplicando este impuesto hasta el 31 de diciembre de 2008; como máximo,

sobre los beneficios que distribuyan sociedades filiales a sus sociedades matrices establecidas en otros Estados miembros.

Por lo tanto, podemos concluir que, las disposiciones contenidas en la «Directiva matriz/filial» son de obligado cumplimiento para todos y con todos los nuevos Estados miembros de la Unión Europea con la excepción ya comentada para el caso de Estonia. A continuación pasamos a analizar cómo ha transpuesto España en su ordenamiento interno las disposiciones de la «Directiva matriz/filial» y la incidencia que esta tiene sobre los nuevos socios de la Unión Europea.

4. EL REFLEJO DE LA «DIRECTIVA MATRIZ/FILIAL» EN EL ORDENAMIENTO INTERNO ESPAÑOL

4.1. La distribución de beneficios por sociedades filiales residentes en España a sociedades matrices residentes en Estados miembros de la Unión Europea

La neutralidad fiscal que ha de presidir la distribución de beneficios por sociedades filiales residentes en España a sociedades matrices residentes en Estados miembros de la Unión Europea se regula en el artículo 14.1.b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes («IRNR»)¹⁰ que, bajo el título «rentas exentas», transpone la «Directiva matriz/filial» con una serie de particularidades.

La norma española considera como sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos el 25%, debiéndose mantener dicha participación directa, al menos durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

No obstante, como veíamos anteriormente, la Directiva 2003/123/CE modificó la «Directiva matriz/filial» en el sentido de ir reduciendo gradualmente el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada como matriz, estableciéndose en la actualidad en el 20%. Por otro lado, el artículo dos de la Directiva 2003/123/CE impelía

⁸ Art. 2 Directiva 90/435/CEE

⁹ Anexo II al Acta. Punto 9. Fiscalidad. Apdo. 8

¹⁰ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

a los Estados miembros a que pusieran en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Directiva a más tardar el 1 de enero de 2005.

A fecha de este artículo, las disposiciones de la Directiva 2003/123/CE no han sido aún transpuestas al ordenamiento interno español, lo que da lugar a un conflicto entre la normativa interna y la comunitaria que debiera resolverse a favor de ésta última, en particular en cuanto a lo que se refiere al grado de participación.

Por lo que se refiere a si el periodo de mantenimiento de la participación previsto por la legislación española para una participación del 25% (un año antes o completado con posterioridad a la exigibilidad del dividendo) puede entenderse aplicable actualmente para una participación del 20%, considero que, partiendo del principio de seguridad jurídica, la respuesta debería de ser afirmativa, pues al no existir ninguna razón que justifique un cambio en la normativa interna española en relación con el periodo de permanencia de la participación con motivo de su adaptación a las nuevas disposiciones de la Directiva 2003/123/CE, el conflicto debería limitarse en todo caso al grado de participación, pero no a otros aspectos que ya están amparados por la Directiva, como es el periodo de permanencia mínimo ya regulado por la norma española.

Igual sucede con la falta de transposición al ordenamiento interno español de la Directiva 2003/123/CE con relación a la exención de retención que debería de existir en la distribución de beneficios por sociedades filiales residentes en España a establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades matrices residentes en España.

Finalmente, la Ley del IRNR establece que la anterior exención prevista en la distribución de beneficios por una filial española a su matriz comunitaria, no será aplicable cuando la sociedad matriz tenga su residencia en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Nos encontramos aquí con que, en la lista de países calificados como paraísos fiscales por el Real

Decreto 1080/1991, están incluidos dos de los nuevos Estados miembros de la Unión Europea: Malta y Chipre. Sin duda, la calificación unilateral por España como paraísos fiscales de Estados miembros de la Unión Europea y su exclusión del ámbito de la aplicación de una Directiva comunitaria tiene todos los indicios de resultar contrario al Derecho Comunitario. De momento sólo apuntamos ahora este posible conflicto sobre el que nos extenderemos en el punto 7 siguiente.

Por lo tanto, la distribución de beneficios por sociedades filiales residentes en España a sociedades residentes en los nuevos Estados miembros estaría exenta de retención en las mismas condiciones que para el resto de países de la Unión Europea. No obstante, se pone de manifiesto la falta de adecuada transposición de la «Directiva matriz/filial» al ordenamiento interno español en cuanto al grado de participación necesario para la calificación de sociedad matriz y su extensión a los establecimientos permanentes de sociedades matrices. Asimismo, la no aplicación de la exención en el caso de paraísos fiscales y el hecho de que Chipre y Malta se encuentren en la lista de paraísos fiscales hace que se plantee un conflicto entre la normativa interna española y el Derecho Comunitario.

4.2. La percepción de beneficios por sociedades matrices residentes en España de sociedades filiales residentes en Estados miembros de la Unión Europea

En la normativa española, la eliminación de la doble imposición internacional se regula en la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹¹ de igual manera tanto para la percepción de beneficios procedentes de filiales residentes en la Unión Europea, como cuando se trata de beneficios procedentes de filiales residentes en cualesquiera terceros países. Eso sí, los requisitos exigidos con carácter general por la norma española para acceder a la eliminación de la doble imposición internacional no exceden de los exigidos por la «Directiva matriz/filial».

Así, el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite que las sociedades españolas deduzcan de su Impuesto sobre Sociedades el impuesto efectivamente pagado por una entidad no

¹¹ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

residente en la que participen en al menos un 5%, respecto a los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, siempre que dichos dividendos se incluyan en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al tiempo de permanencia de la participación, el citado precepto exige que sea al menos de un año de antelación a la exigibilidad del dividendo, pudiéndose completar dicho año con posterioridad a la distribución. Asimismo, la deducción por doble imposición internacional abarca las filiales de hasta un tercer nivel.

Por otro lado, la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades regula un método alternativo al anterior para eliminar la doble imposición internacional y que en muchos casos será fiscalmente más ventajoso. Nos referimos al método de exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos previsto en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Este segundo método permite la exención en el Impuesto sobre Sociedades de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en España siempre que se cumplan unos determinados requisitos que nos limitaremos a enumerar¹²: (i) que el porcentaje de participación en el capital de la entidad no residente sea al menos del 5% y se haya mantenido durante al menos un año antes de ser exigible la distribución del beneficio o se complete con posterioridad dicho plazo; (ii) que la entidad participada haya estado gravada por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades; y (iii) que los beneficios procedan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. El método de exención no se aplicará cuando la entidad participada sea residente en un país calificado como paraíso fiscal.

Nuevamente nos encontramos con un precepto que restringe la aplicación de una norma fiscal favorable cuando se trata de países calificados como paraísos fiscales, circunstancia ésta que como hemos apuntado anteriormente podría inferirse de Malta y Chipre conforme al vigente Real Decreto 1080/1991.

Aunque es cierto que la previsión de eliminación de la doble imposición prevista en la «Directiva matriz/filial» es contemplada por la norma española mediante la regulación de un método de imputación para eliminar la doble imposición internacional, no es menos cierto que de calificarse como paraíso fiscal a dos de los nuevos Estados miembros se estaría produciendo una discriminación unilateral y arbitraria hacia estos Estados, al no permitirles acceder a un sistema para eliminar la doble imposición —que en algunos casos podría resultar más ventajoso— en las mismas condiciones que al resto de países comunitarios, lo cual podría ser contrario a Derecho Comunitario. De nuevo dejamos apuntada la cuestión de la consideración de Chipre y Malta como paraísos fiscales que abordamos en el punto 7 siguiente.

Podemos concluir, por tanto, que la normativa interna española prevé un sistema para evitar la doble imposición internacional para el caso de sociedades matrices españolas que reciban dividendos procedentes de filiales residentes en cualquier Estado miembro de la Unión Europea acorde con las previsiones de la «Directiva matriz/filial».

5. EL CONTENIDO DE LA «DIRECTIVA SOBRE INTERESES Y CÁNONES» Y SU INCIDENCIA EN LOS NUEVOS ESTADOS MIEMBROS

La Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros («Directiva sobre intereses y cánones») viene a establecer con carácter general la exención en el pago de intereses y cánones procedentes de un Estado miembro, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad de otro Estado miembro. La exención sólo es aplicable cuando la sociedad pagadora de intereses o cánones es una «sociedad asociada»¹³ de la sociedad que sea beneficiaria efectiva de aquellos. La Directiva también resulta aplicable al pago de intereses y cánones realizados entre establecimientos permanentes de sociedades asociadas.

¹² Art. 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

¹³ El art. 3 b) de la Directiva 2003/49/CE define «sociedad asociada» de otra a aquella en la que se pueden dar las siguientes circunstancias: (i) dicha sociedad tiene una participación directa mínima del 25% en el capital de la sociedad; (ii) la otra sociedad tiene una participación directa mínima del 25% en su capital; o (iii) una tercera sociedad tiene una participación directa mínima del 25% tanto en su capital como en el capital de la otra sociedad.

La «Directiva sobre intereses y cánones» establecía para los Estados miembros la obligación de adoptar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para su cumplimiento a más tardar el 1 de enero de 2004 con excepción hecha de Grecia y Portugal, países para los que se establecía un régimen transitorio, así como para España para el supuesto del pago de cánones.

En el caso de España, el citado régimen transitorio autoriza la no aplicación de la exención exclusivamente en el pago de cánones, en tanto en cuanto no se apliquen los apartados 2 y 3 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE («fecha de aplicación de la Directiva sobre fiscalidad del ahorro») ¹⁴ y, a partir de esta fecha, dispondrá de un periodo transitorio de seis años, durante el que podrá aplicar un tipo reducido de retención que no podrá superar el 10%. En principio, dicho periodo transitorio debería de comenzar a contar a partir del 1 de julio de 2005, dado que la aplicación de los referidos apartados ha sido pospuesta a esta fecha por Decisión del Consejo de fecha 19 de julio de 2004 ¹⁵.

Asimismo, en las disposiciones transitorias se establece la necesaria eliminación de la doble imposición internacional que se produce en aquellos supuestos en que, por aplicación del régimen transitorio, se efectúa una retención en origen en el pago de intereses o cánones. Así, el Estado receptor de la renta debe autorizar que, la sociedad perceptora de la renta, deduzca de su impuesto un importe igual al impuesto pagado en el Estado de la fuente conforme al régimen transitorio establecido.

En cuanto a los nuevos Estados miembros, la Directiva sobre intereses y cánones les resulta aplica-

ble desde su adhesión a la Unión Europea. No obstante, con carácter previo a su adhesión, y a través de un procedimiento de urgencia, se aprobó la Directiva 2004/76/CE del Consejo el 29 de abril de 2004 ¹⁶ por la que se modificaba la «Directiva sobre intereses y cánones» para incluir en su régimen transitorio a determinados nuevos Estados miembros, precisamente con el objeto de que estas disposiciones fuesen aplicables desde la fecha de su adhesión a la Unión Europea. Los nuevos Estados miembros que disfrutaban de un régimen transitorio son la República Checa, Letonia, Lituania, Polonia y Eslovaquia.

En particular Letonia y Polonia disfrutaban de un régimen transitorio equivalente al de Grecia y Portugal, esto es, de inaplicación de la exención en el pago de cánones e intereses en tanto en cuanto no sea de aplicación la «Directiva sobre fiscalidad del ahorro», comenzando a partir de esta fecha un periodo transitorio de ocho años, durante el que podrán aplicar un tipo reducido de retención que no podrá superar al 10% durante los primeros cuatro años, ni el 5% durante los cuatro últimos.

En el caso de Lituania, se prevé la inaplicación de la exención en el pago de cánones e intereses en tanto en cuanto no sea de aplicación la «Directiva sobre fiscalidad del ahorro», comenzando a partir de esta fecha un periodo transitorio de seis años durante el cual en el caso de pago de cánones podrá aplicar un tipo reducido de retención que no podrá superar al 10%. En el caso de pago de intereses podrá aplicar un tipo reducido de retención que no podrá superar al 10% durante los primeros cuatro años, ni el 5% durante los dos últimos.

¹⁴ Los apdos. 2 y 3 del art. 17 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses («Directiva sobre fiscalidad del ahorro») establece que los Estados miembros aplicarán las disposiciones de la Directiva a partir del 1 de enero de 2005, siempre que la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco y el Principado de Andorra apliquen a partir de la misma fecha medidas equivalentes a las contenidas en la Directiva y que se hubiesen establecido todos los acuerdos que estipulen que todos los territorios dependientes o asociados pertinentes (Islas del Canal, Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe) apliquen a partir de la misma fecha un intercambio automático de información o aplicarán durante un periodo transitorio una retención a cuenta.

¹⁵ Decisión del Consejo de 19 de julio de 2004 relativa a la fecha de aplicación de la «Directiva sobre fiscalidad del ahorro» (2004/587/CE)

¹⁶ Directiva 2004/76/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE en lo que respecta a la posibilidad ofrecida a determinados Estados miembros de disfrutar de un periodo transitorio para la aplicación de un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

El régimen transitorio para la República Checa le permite no aplicar la exención exclusivamente en el pago de cánones en idénticas condiciones que hemos señalado anteriormente para España.

Finalmente Eslovaquia es autorizada a no aplicar la exención exclusivamente sobre el pago de cánones durante un periodo transitorio de dos años a partir del 1 de mayo de 2004.

Los anteriores periodos transitorios podrán ser prorrogados a propuesta de la Comisión y por decisión unánime del Consejo.

De acuerdo con todo lo anterior podemos concluir que, actualmente, el pago de intereses por una sociedad residente en España a una sociedad asociada que sea beneficiaria efectiva (o cuyo establecimiento permanente sea tratado como beneficiario efectivo), residente en un Estado miembro de la Unión Europea, estará exento de retención conforme a la normativa comunitaria analizada. Por otro lado, en el pago de cánones se autoriza a España a aplicar un tipo reducido del 10% a partir del momento en que sea de aplicación la «Directiva sobre fiscalidad del ahorro», y durante el periodo transitorio de seis años. Por otro lado, conforme a la normativa comunitaria, el pago de intereses y cánones a países como Chipre y Malta no debería de estar discriminado fiscalmente.

6. EL REFLEJO DE LA «DIRECTIVA SOBRE INTERESES Y CÁNONES» EN EL ORDENAMIENTO INTERNO ESPAÑOL

6.1. El pago de cánones realizado por una sociedad residente en España a sociedades asociadas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea

La Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, introdujo una modificación en el actual artículo 25 de la Ley del IRNR a fin de transponer la «Directiva sobre intereses y cánones» al ordenamiento interno español. En esencia, además de especificar que la condición de «sociedad asociada» se adquiere cuando la participación del 25% es detenida de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento, pudiéndose completar con posterioridad, el precepto ya recoge que el tipo de gravamen será del 10% —y no el 25% establecido con carácter general—, con efectos desde el día 1 de enero de 2005.

Como vimos anteriormente, de acuerdo con las disposiciones transitorias previstas en la «Directiva sobre intereses y cánones», España no estaba obligada a aplicar un tipo reducido de retención en el pago de cánones en tanto en cuanto no se aplicara la «Directiva sobre fiscalidad del ahorro» que, aunque inicialmente estaba previsto para el 1 de enero de 2005, de momento ya ha sido retrasada su aplicación al 1 de julio de 2005.

En definitiva, y dado que no se ha producido ninguna modificación normativa al respecto en la fecha en que se escribe este artículo, podemos concluir que, desde el 1 de enero de 2005, el pago de cánones por parte de sociedades residentes en España (o por un establecimiento permanente situado en España de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea) a una «sociedad asociada» residente en un país miembro de la Unión Europea estará sujeta al tipo reducido del 10%, siempre que no exista firmado un convenio para evitar la doble imposición («CDI») con el país receptor del canon que pudiera prever un tipo inferior, en cuyo caso se aplicaría este último. En este sentido, España está autorizada a aplicar este tipo reducido de retención durante el periodo transitorio de seis años concedido a partir de la fecha en que sea de aplicación la «Directiva sobre fiscalidad del ahorro».

Es de destacar que el actual artículo 25 de la Ley del IRNR no establece ninguna restricción para el caso en que el receptor de los cánones fuese una entidad residente en un paraíso fiscal, por lo que en el caso de Malta y Chipre no existe ninguna duda de que se aplicaría el tipo reducido de retención.

6.2. El pago de intereses realizado por una sociedad residente en España a sociedades asociadas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley del IRNR estarán exentos en España los intereses obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por residentes de otro Estado miembro de la Unión Europea o, por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea, no siendo de aplicación la exención cuando los rendimientos sean obtenidos a través de países calificados como paraísos fiscales.

Es decir, la normativa interna española es mucho menos restrictiva que la «Directiva sobre intereses y cánones» a la hora de fijar los requisitos necesarios para la aplicación de la exención, bastando, sin más, con que el perceptor sea residente en la Unión Europea y no exigiendo por tanto que se trate de sociedades asociadas.

Sin embargo nos encontramos nuevamente con la restricción que se establece para cuando el perceptor es residente en un paraíso fiscal y si esta alusión afectaría a Chipre y Malta como países actualmente incluidos en la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991, análisis realizado en el punto 7 siguiente al que nos remitimos nuevamente.

6.3. La percepción de intereses y cánones por sociedades españolas procedentes de sociedades asociadas residentes Estados miembros de la Unión Europea

En principio, la percepción de intereses y cánones por sociedades españolas, procedentes de sociedades asociadas residentes en Estados de la Unión Europea debería estar exenta de retención en origen. No obstante, como hemos visto anteriormente, varios de los nuevos Estados miembros de la Unión Europea, así como algunos de los anteriores socios como Portugal y Grecia, disponen de un periodo transitorio durante el cual pueden seguir gravando estas rentas.

En este sentido, la retención que puedan soportar intereses y cánones procedentes de países en los que sea aplicable el régimen transitorio será eliminada aplicando la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

7. LA INCLUSIÓN DE MALTA Y CHIPRE EN LA LISTA ESPAÑOLA DE PARAÍOS FISCALES

Como ya hemos ido señalando en puntos anteriores, Chipre y Malta figuran incluidos en la lista de países y territorios calificados como paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991. La consideración de un país como paraíso fiscal tiene innumerables penalizaciones fiscales dispersas a lo largo del ordenamiento tributario español.

Ahora bien, tras la adhesión el pasado 1 de mayo de 2004 de Malta y Chipre a la Unión Europea se

nos plantean las siguientes preguntas: ¿dejan estos países automáticamente de tener la consideración de paraíso fiscal? ¿puede España calificar unilateralmente a un país miembro de la Unión Europea como paraíso fiscal y restringir la aplicación de las Directivas comunitarias dirigidas a llevar a cabo la armonización fiscal?

Aunque no es objeto de este artículo, queremos apuntar que la inclusión de Luxemburgo en la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991 se realiza sólo por lo que respecta a las rentas percibidas por las sociedades «holding» definidas en la legislación especial luxemburguesa de la Ley de 31 de julio de 1929 y el Decreto gran ducal de 17 de diciembre de 1928, por lo que se trata de un caso distinto a Malta y Chipre, dado que la no aplicación de la «Directiva matriz/filial» o de la «Directiva sobre intereses y cánones» a estas sociedades vendrá determinada por el hecho mismo de que dichas sociedades «holding» se encuentren exentas del impuesto sobre sociedades en Luxemburgo. Por otro lado, España y Luxemburgo han acordado en el Protocolo anexo al CDI firmado entre ambos países la no aplicación de las previsiones del convenio a este tipo de sociedades.

7.1. El intercambio de información como mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales

La lista con la relación de paraísos fiscales aprobada en 1991 no ha sufrido ninguna alteración desde esta fecha. Es decir, ningún país que originalmente estaba incluido ha sido excluido de la lista, ni ningún nuevo país o territorio ha sido incluido desde entonces.

Sin embargo, en el año 2003, el Real Decreto 116/2003 de 31 de enero, introduce un importante cambio en el Real Decreto 1080/1991, al añadirle un artículo segundo en el que se establece que «Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1¹⁷ 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 entren en vigor».

La modificación introducida por el Real Decreto 116/2003 es de gran importancia, no sólo por establecer a través de la firma de un acuerdo de inter-

¹⁷ Lista de territorios y países calificados como paraísos fiscales.

cambio de información o un CDI con cláusula de intercambio de información un mecanismo automático que permite la exclusión de la lista de paraísos fiscales, sino porque, además, permite esclarecer cual es la razón última por la que un país puede ser calificado como paraíso fiscal y, por tanto, merecedor de penalizaciones fiscales. Téngase en cuenta que, la exposición de motivos del Real Decreto 1080/1991 nada decía con respecto a cual era el motivo por el que determinados países y territorios eran considerados paraísos fiscales, aunque pudiera inferirse que la razón obedecía esencialmente a que se trataba de países de baja tributación y con opacidad en la información.

El Real Decreto 116/2003 establece por primera vez con claridad que el criterio determinante para que un país pueda ser considerado como paraíso fiscal va ser el nivel de cooperación administrativa que esté dispuesto a prestar, dado que el hecho de la firma de un acuerdo de intercambio de información será causa suficiente para que dicho país quede excluido automáticamente de la lista de paraísos fiscales.

Un criterio similar es mantenido por la OCDE (de la que España es miembro) en su informe del año 2001 relativo al Proyecto de competencia fiscal perniciosa¹⁸, en el que a los países calificados por esta organización como paraísos fiscales («*tax havens*»), se les requiere únicamente que adopten unos estándares mínimos de transparencia e intercambio de información a fin de no adoptar contra ellos medidas defensivas coordinadas.

Al mismo tiempo, el informe del año 2001 establecía que el hecho de que en un territorio no exista tributación o ésta sea muy baja no determina por sí sólo que dicho territorio desarrolle una práctica fiscal perniciosa. Así, el informe distingue entre «*cooperative tax havens*» y «*uncooperative tax havens*», siendo estos últimos los únicos territorios objeto de medidas defensivas coordinadas.

Finalmente, como recoge el informe del año 2004¹⁹, determinados países, entre los que se encuentran Chipre y Malta, han asumido con la OCDE su

compromiso de adoptar los niveles de transparencia e intercambio de información exigidos, de tal forma que han quedado excluidos de la lista de «*uncooperative tax havens*», es decir, de acuerdo con los criterios de la OCDE no son objeto de medidas defensivas coordinadas.

Aunque la OCDE reconoce que, a pesar de la calificación que esta organización realice de los territorios, los Estados miembros son soberanos para aplicar o no aplicar medidas defensivas contra cualquier territorio, lo cierto es que, con la modificación introducida por el Real Decreto 116/2003, que permite que un paraíso fiscal deje de serlo mediante la firma de un acuerdo de intercambio de información, se produce una convergencia entre la normativa interna española y el Proyecto de competencia fiscal perniciosa de la OCDE.

7.2. La Directiva 77/799/CEE, de asistencia mutua e intercambio de información²⁰ como instrumento equivalente al acuerdo de intercambio de información

La Directiva 77/799/CEE es la principal norma comunitaria que regula las obligaciones de intercambio de información y asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, siendo su ámbito de aplicación el intercambio de cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, así como sobre las primas de seguros.

En este sentido, ni el Tratado de Adhesión de los nuevos Estados miembros a la Unión Europea ni el Acta de Adhesión contienen ningún tipo de salvedad a la Directiva 77/799/CEE, lo que supone su plena aplicación a los nuevos Estados miembros. Es decir, los nuevos Estados miembros de la Unión Europea están obligados desde su adhesión a intercambiar información con los restantes Estados miembros en los mismos términos establecidos en la Directiva 77/799/CEE.

En definitiva podemos afirmar que, con la adhesión de Chipre y Malta a la Unión Europea, ambos

¹⁸ *The OECD's Project on harmful tax practices: The 2001 progress report.*

¹⁹ *The OECD's Project on harmful tax practices: The 2004 progress report.*

²⁰ Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre primas de seguros (el título actual de la Directiva 77/799/CEE es conforme a la modificación introducida por la Directiva 2004/106/CE).

Estados asumen la obligación de intercambiar información con España de acuerdo con los parámetros establecidos por la Directiva 77/799/CEE.

Por otro lado, el Real Decreto 1080/1991 no establece cual ha de ser el grado de intercambio de información que debería revestir el acuerdo o el CDI que pudiera firmar con España un país calificado como paraíso fiscal para que aquel deje de serlo.

Si analizamos el artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE relativo al intercambio de información y lo comparamos con la Directiva 77/799/CEE, podemos apreciar que el nivel de cooperación que establecen ambos textos es realmente muy similar, de tal manera que —podríamos concluir— el grado de intercambio de información exigido por la Directiva 77/799/CEE es similar al exigido por el Real Decreto 1080/1991.

Dicho lo anterior, y coincidiendo con la opinión de J.M Calderón y A.J Martín²¹, puede extraerse la conclusión de que, a pesar de no existir específicamente un acuerdo concreto de intercambio de información o un CDI con cláusula de intercambio de información firmado por España con Chipre y Malta, lo cierto es que, la firma del Tratado de Adhesión a la Unión Europea por parte de estos países —cuya Acta de Adhesión precisa, en su artículo 53, que son destinatarios de las Directivas comunitarias— debería ser suficiente para la exclusión automática de estos países de la lista de paraísos fiscales del Real Decreto 1080/1991, dado que el nivel de intercambio de información previsto en dicha norma puede considerarse equiparable al de la Directiva 77/799/CEE.

7.3. La calificación de Malta y Chipre como paraísos fiscales y la vulneración del Derecho Comunitario

Como hemos visto a lo largo de este artículo, el hecho de que el Real Decreto 1080/1991 incluya a

Chipre y Malta en la lista de paraísos fiscales produce como resultado un conflicto entre la normativa interna española y el Derecho Comunitario. Dicho conflicto no se produciría si el hecho de la adhesión de estos países a la Unión Europea y serles de aplicación la Directiva 77/799/CEE en sus relaciones tributarias con España fuese entendido como un acto equivalente a la firma de un acuerdo de intercambio de información, lo que permitiría, conforme a la propia legislación interna española, la salida automática de estos Estados de la lista de paraísos fiscales.

En este sentido habrá que esperar a ver si la Administración Tributaria considera que la adhesión de Chipre y Malta a la Unión Europea supone su exclusión automática de la lista de paraísos fiscales, o si se produce alguna modificación legislativa en el sentido de excluirlos.

De lo contrario, el conflicto existente entre la normativa interna española y el Derecho Comunitario en relación con la aplicación de las Directivas comunitarias debería de resolverse en favor de la prevalencia del Derecho Comunitario sobre el nacional, dado que no encontramos ninguna razón que justifique un trato discriminatorio y generalizado hacia las sociedades residentes en Chipre y Malta.

Planteado el conflicto actualmente existente entre la normativa interna española y el Derecho Comunitario será preciso traer a colación que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas («TJCE») viene a establecer la obligación de los órganos jurisdiccionales internos de cada país de inaplicar toda norma interna incompatible con una disposición comunitaria dotada de eficacia directa²² e interpretar la legislación conforme al Derecho Comunitario²³.

Más dudoso es, como apunta R. Falcón y Tella²⁴, el alcance de la primacía en la aplicación del Dere-

²¹ *Las normas anti paraíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea*. Instituto de Estudios Fiscales (doc. núm. 11/04).

²² El fallo de la sentencia dictada por el TJCE en el asunto *Simmenthal* (STJCE de 9 de marzo de 1978, as. 106/77) dice «El juez nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del derecho comunitario, tiene la obligación de asegurar el pleno efecto de estas normas, dejando inaplicada, si fuere necesario, en virtud de su propia autoridad, toda disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin que para ello tenga que pedir o esperar su previa eliminación por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional.

²³ En la sentencia dictada en el asunto *Marleasing* (STJCE de 13 de noviembre de 1990, as. C-106/89) el TJCE establece que el juez nacional debe interpretar la legislación nacional a la luz del texto y la finalidad de la Directiva.

²⁴ «El Derecho Fiscal Europeo», en *Manual de Fiscalidad Internacional* (Instituto de Estudios Fiscales), Madrid, 2001, pág. 644.

cho Comunitario frente a la normativa interna por parte de los órganos administrativos de la Inspección de los Tributos, a pesar de que la STJCE Constanzó, de 22 de junio de 1989 (asunto 103/88) así lo extiende con carácter general a los órganos administrativos.

Así pues, de no corregirse la legislación interna española en el sentido de excluir a Malta y Chipre de su calificación como paraísos fiscales, se corre el riesgo de que la Administración Tributaria pueda no

aplicar las disposiciones previstas en la «Directiva matriz/filial» y la «Directiva sobre intereses y cánones» a Malta y Chipre, por considerar que, conforme al ordenamiento interno español, mantienen la consideración de paraíso fiscal. Como hemos expuesto en este artículo, dicha interpretación no nos parece acertada y vulneraría el Derecho Comunitario, por lo que, en caso de conflicto, éste debería de ser resuelto en primera instancia por los Tribunales españoles.

