

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de la AEDAF

Irene Rovira Ferrer examina la constitucionalidad del impuesto catalán sobre Viviendas Vacías. El derecho de acceso a una vivienda en condiciones dignas vincula de forma ineludible la actividad de los poderes públicos. Los tributos pueden ser instrumentos al servicio de la política económica general y promover la realización de fines constitucionales. En este marco en Cataluña se aprueba la Ley 14/2015, de 21 de julio, del Impuesto sobre Viviendas Vacías, que grava el incumplimiento de la función social de la propiedad cuando estén desocupadas durante más de dos años sin causa justificada. Parte de los recursos de que dispone el poder tributario autonómico son los tributos propios, que no pueden vulnerar los principios constitucionales ni los límites de la LOFCA, señaladamente los de reserva de ley, igualdad, coordinación con la Hacienda estatal, solidaridad, territorialidad, no discriminación y justicia tributaria. Desde el plano de la igualdad la autonomía financiera implica pluralidad frente a uniformidad, si bien debe garantizarse la equivalencia de las posiciones jurídicas fundamentales de todos los ciudadanos del Estado. Desde esta perspectiva el impuesto respeta los postulados de la igualdad. Los principios de coordinación y de solidaridad quieren evitar la existencia de dobles imposiciones internas. Por lo cual las CCAA no podrán establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado, lo que implica una perspectiva jurídica, pero no se prohíbe que graven una misma materia imponible, que es una perspectiva meramente fáctica. El Tribunal Constitucional considera preciso atender a los elementos esenciales de los tributos, no solo al hecho imponible. El tributo estatal que puede concurrir con el de Viviendas Vacías en Cataluña es el Impuesto sobre el Patrimonio, pero en el primero no tributan las personas jurídicas, y en el segundo no lo hacen las personas físicas. En relación con la imposición local la redacción actual de la LOFCA prohíbe también que los tributos autonómicos graven los mismos hechos imponible que los locales, (antes se tomaba como canon la materia reservada a las Corporaciones Locales). La finalidad extrafiscal aparece como un elemento importante para valorar la compatibilidad de la fiscalidad autonómica y local. El Tribunal Constitucional admite la viabilidad de los tributos extrafiscales cuando van dirigidos a la protección de objetivos e intereses de rango constitucional, y al tiempo respetan la capacidad económica, como medida de su finalidad contributiva. Desde esta perspectiva valora la compatibilidad del Impuesto sobre Viviendas Vacías con el IBI. Aquel grava el incumplimiento de la función social de la propiedad y el hecho imponible es la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, por lo que persigue intereses de rango constitucional y grava una manifestación de capacidad económica. Ambos pueden tener el mismo objeto y el mismo sujeto pasivo, pero en el IBI se gravan los elementos patrimoniales y en el Impuesto sobre las Viviendas Vacías la renta dejada de obtener derivada de la función social de la propiedad. También es distinta la base imponible (metros cuadrados frente a valor catastral). Si se tiene en cuenta la posibilidad legal de aprobar recargos en el IBI sobre las viviendas vacías, puede plantearse una sobreimposición de los mismos bienes y por

los mismos motivos. Estaríamos ante un claro supuesto de doble imposición interna. Sin embargo, los recargos son obligaciones tributarias superpuestas a tributos preexistentes que mantienen su estructura, con lo que no se perturba la compatibilidad. De cualquier modo si concurriesen los recargos sobre el IBI con el Impuesto catalán deberán adoptarse las pertinentes medidas de compensación para que los ingresos de las Corporaciones Locales no se viesen afectados. A falta del desarrollo reglamentario del recargo en el IBI parece que los Ayuntamientos afectados deberían eximir del mismo a las viviendas sujetas al impuesto catalán. El principio de territorialidad no permite a las CCAA gravar bienes situados fuera de su territorio ni establecer obstáculos a la libre circulación de mercancías y servicios. Aunque puede entenderse el Impuesto sobre las Viviendas Vacías como un obstáculo a las inversiones en bienes inmuebles, si se tiene en cuenta el fin constitucional perseguido tampoco deben existir problemas de constitucionalidad. La justicia tributaria tiene como referentes a la generalidad, la igualdad, la progresividad, la no confiscatoriedad, y la capacidad económica, sobre todo. No parece que el impuesto desconozca la capacidad económica porque grava una riqueza cuando menos potencial aunque no la producción de una renta. En el IRPF se gravan también rentas potenciales en la imputación de rentas inmobiliarias lo que se ha admitido por el Tribunal Constitucional. La base imponible del impuesto (número de metros cuadrados de las viviendas), vincula el impuesto con la capacidad económica evitando los problemas de la tributación por el valor de las viviendas. Desde el punto de vista de la igualdad sorprende la diferenciación que el impuesto hace entre personas jurídicas y personas físicas siendo aquellas únicamente sujetos pasivos. No hay razón constitucional para esta desigualdad. También puede plantearse el mismo problema en relación con la exención aplicable a las viviendas situadas en territorios de escasa demanda acreditada. La progresividad no se predica de cada figura tributaria sino de la totalidad del sistema en su conjunto. En cuanto a la confiscatoriedad el Tribunal Constitucional solo nos dice que obliga a no agotar la riqueza imponible. En la estructura del impuesto sobre las viviendas vacías la tarifa comporta mayor gravamen a medida que se incrementa la base imponible, y el tipo máximo se sitúa en el 30%, con relevantes bonificaciones en la cuota. Debería detallarse si se pretende afectar a situaciones iniciadas antes de la entrada en vigor del tributo, y perfilar mejor el supuesto de interrupción del cómputo de los dos años sin ocupación por el uso continuado de seis meses. También debe considerarse que la desocupación de viviendas no siempre es debida a un interés especulativo, sino que otros factores como la dificultad de recuperación en el mismo estado de uso, y la duración y penosidad del trámite del desalojo por impago de rentas, son también reales, y deben corregirse.

Estefanía Álvarez Menéndez se refiere a la interpretación jurisprudencial del artículo 41.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, como un obstáculo en el acceso a la casación y apelación tributarias. Es conocida la querencia de la LJCA hacia la inadmisión de recursos, tanto en fase de preparación o de admisión de los recursos, como en sentencia. En la regulación de las cuantías se tiende a una minusvaloración de las mismas, de forma acentuada en los supuestos de acumulación subjetiva y objetiva. Dejando a un lado la novedad que en este panorama supondrá la aplicación de las modificaciones, (interés casacional como criterio de admisión), de la Ley 7/2015, de 21 de julio, en vigor a estos efectos el 22 de julio de 2016, los problemas actuales pueden seguir afectando al recurso de apelación, para el que se prevé una *summa gravaminis* de 30.000 euros. En casos de acumulación objetiva el artículo 41.3 LJCA determina la cuantía por la suma del valor económico de las pretensiones sin que se comunique a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación. Sobre este mandato la doctrina del Tribunal Supremo realiza una interpretación extensiva que logra limitar el número de recursos de casación admitidos. El precepto viene referido exclusivamente a la acumulación jurisdiccional y no a la que haya tenido lugar en vía administrativa, pero el Tribunal Supremo extiende la regla de no comunicación de cuantía a supuestos de acumulación administrativa no jurisdiccional, a pesar de que el Tribunal Supremo es normalmente reacio a la aplicación de las reglas del procedimiento económico administrativo en el ámbito de la jurisdicción. Pero es que además hay casos en que no puede hablarse tampoco de acumulación administrativa

afectados por el mismo criterio jurisdiccional, que son aquellos en los que el acto de liquidación abarca varios períodos tributos, como ocurre con el IVA, o con las derivaciones de responsabilidad. En tales casos, a pesar de que se haya dictado un solo acto administrativo, el Tribunal Supremo entiende que existen varios “actos potenciales”, incluidas las actuaciones tributarias de los particulares, con relevancia para examinar por separado la *summa gravaminis*. Se lleva a cabo una fragmentación impeditiva del acceso a la jurisdicción tanto en apelación como en casación. Así, en el IVA y Retenciones se atiende a períodos de liquidación mensual o trimestral, en el IS e IRPF a la anualidad, en liquidaciones a la importación y de repercusión se atiende a cada acto aislado, como también en la derivación de responsabilidad a cada uno de los actos de liquidación originarios, con plena confusión de conceptos como período de liquidación, devengo y ejercicio económico. En unos casos opta por el período de liquidación (IVA), y en otros por el devengo (Rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias). No es que se realice una interpretación menos favorable, sino que no se respeta en ella el supuesto de hecho previsto en la norma, de lo que es claro exponente el concepto de “acto potencial”. Por otro lado, si la norma reguladora de las acumulaciones administrativas (art. 35.2 R.D. 520/2005), no contempla como supuesto de acumulación al acto de liquidación que regulariza varios períodos impositivos, menos aún cabe que el Tribunal Supremo realice esta interpretación del artículo 41.3 LJCA. Con su interpretación se puede comprometer el control de legalidad a que va encaminado el recurso de casación. Cabe plantearse qué sucede si varias liquidaciones tienen su origen en un único hecho o si la regularización de un tributo implica necesariamente la regularización de otro, IVA y derechos aduaneros, por ejemplo. Si el Tribunal admite y anula la liquidación de los derechos aduaneros, e inadmite el recurso atinente al IVA, ¿cómo puede mantenerse la apariencia de legalidad de lo que es declarado contrario a derecho? La admisión del recurso debería incluir a todas las liquidaciones conexas con la que atesora cuantía relevante. También es problemático el supuesto en que la regularización administrativa de varios períodos no tiene desglose de cada uno de los períodos. En estos casos el Tribunal Supremo traslada la carga de la prueba de la existencia de cuantía al recurrente, y, en su defecto, distribuye linealmente, pero no faltan pronunciamientos contradictorios. Es lo cierto que la falta de concreción de las cuantías por cada período de liquidación regularizado no puede perjudicar al recurrente. Nuestro Tribunal Constitucional considera el acceso a los recursos con un derecho de configuración legal, con un limitado control constitucional para supuestos de error, arbitrariedad o irrazonabilidad, sin que sea constitucionalmente exigible que los Tribunales opten, o no, por la interpretación más favorable al acceso al recurso. Al margen de la crítica que pueda merecer la ausencia de control constitucional del principio *pro actione*, es cosa muy distinta imponer límites al acceso al recurso no previstos en la norma de aplicación. Y en este caso el Tribunal Supremo aplica el art. 41.3 a supuestos de acumulaciones administrativas que el precepto legal no menciona, y por tanto realiza una interpretación sin sustento legal. Si bien debe reconocerse que las posibilidades de control son mínimas a la vista de la última doctrina del Tribunal Constitucional, que parece amparar cualquier interpretación de la legalidad, aunque sea de creación jurisdiccional, y aunque no haya causa legal que la sustente. Con la Ley Orgánica 7/2015 el problema parece haber llegado a su fin al sustituirse la cuantía por el interés casacional como requisito para el acceso al recurso de casación. Habrá que esperar que no se produzcan abusos en la apreciación del interés casacional. Pero la media no puede considerarse aisladamente si lo que se pretende es descongestionar la jurisdicción, es necesario continuar en la búsqueda de medios alternativos de resolución de conflictos, pues en una jurisdicción en que la gran mayoría de los asuntos se conocen en única instancia, la masificación de los recursos ante el Tribunal Supremo está asegurada.

Fernando de Vicente estudia los Tributos Autonómicos y la Jurisprudencia Constitucional. La proliferación de aquellos trae al primer plano los aspectos relacionados con la vulneración de la Constitución y del bloque constitucional. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha motivado la actual redacción del artículo 6 de la LOFCA. Al examinar (STC 37/1987) el Impuesto sobre tierras infrautilizadas, y su concurrencia con el Impuesto sobre el Patrimonio, distinguió entre materia imponible, elemento fáctico, y hecho imponible, elemento jurídico. Pero tan

jurídico es el objeto de un tributo como su hecho imponible. La STC 149/1991 analiza la compatibilidad de un canon autonómico con la tasa estatal por ocupación del dominio público marítimo terrestre, definiendo hechos imponibles diferentes, la renta gastada por el concesionario, y la utilización del dominio público, respectivamente. El juicio de la STC 186/1993 se refiere al impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento y el Impuesto sobre el Patrimonio, insistiendo en la calificación del objeto del tributo como algo fáctico. La STC 49/1995 examina si un impuesto autonómico balear sobre loterías invade competencias estatales, definiendo que coincide el objeto imponible con el del monopolio estatal de loterías. La STC 14/1998 analiza la concurrencia entre el impuesto autonómico sobre aprovechamientos cinegéticos, el Impuesto sobre el Patrimonio y los impuestos locales sobre gastos suntuarios y sobre bienes inmuebles, apreciando disparidad de hechos imponibles con el IP, y doble imposición prohibida por la LOFCA con el IGS, que solo es posible con medidas de corrección y eliminación. En aquel momento la LOFCA hacía incompatibles impuestos autonómicos con materia reservada a las Corporaciones Locales. La STC 233/1999 dictamina sobre la posible doble imposición entre el IP y el IBI, definiendo que la LOFCA solo prohíbe la doble tributación de los mismos hechos imponibles entre los impuestos autonómicos y los estatales, pero no entre éstos y los tributos locales. De modo diverso, la STC 289/2000, referida al impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IBI, considera que la LOFCA no habla de hechos imponibles sino de materia reservada a la Administración Local, como criterio de incompatibilidad, añadiendo con acierto que para saber cuál es la riqueza realmente gravada no basta con el hecho imponible, sino que han de analizar el resto de los elementos del impuesto. Lo que se matiza en la STC 168/2004, en torno al gravamen sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, y el IBI, y el IAE, declarando que la LOFCA prohíbe la doble imposición material definida por elementos materiales de riqueza simultáneamente gravados por un impuesto local y otro autonómico, concluyendo que no existe coincidencia en las materias imponibles de los tributos analizados. En la misma línea el ATC 417/2005 en relación al impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el IBI, la STC 179/2006 entre el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y el IBI, y el ATC 456/2007 entre el impuesto andaluz sobre depósito de residuos radioactivos y el IAE. Tras estos avatares la nueva redacción del artículo 6.3 de la LOFCA define que los tributos de las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales, sustituyendo la anterior referencia a la materia reservada a las Corporaciones Locales, si bien previendo posibles compensaciones a favor de las mismas. Con esta nueva redacción las CCAA ya no tienen límite alguno para la invención de nuevos tributos. Analiza a continuación qué gravan realmente los impuestos autonómicos. La STC 37/1987 analiza el impuesto sobre tierras infrautilizadas de Andalucía respecto del IBI, definiendo que no grava un patrimonio sino la renta no generada o potencial. Esto lo convierte más bien en una sanción administrativa más que en un impuesto, y castiga a los propietarios de terrenos para que los exploten. Lo mismo puede afirmarse del impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento en Extremadura, y del impuesto sobre tierras calificadas como regadíos infrautilizados en Extremadura, y del impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas en Asturias. El impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura podría haber sido sustituido por una tasa que recayese sobre una concesión administrativa. La STC 289/2000 declara inconstitucional el impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente por cuanto desconoce el impacto ambiental y grava la titularidad de bienes inmuebles como manifestación de capacidad económica. El impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente también fue declarado inconstitucional STC 179/2006, si bien su ley reguladora fue modificada antes de la sentencia, por lo que sigue vigente. El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de Castilla La Mancha fue objeto de la STC 196/2012, y de la STC 60/2013, que declaran inconstitucionalidad parcial, y su estructura es deplorable: son sujetos pasivos los propietarios de las instalaciones en que se realicen las actividades, que pueden no ejercerlas. Su objeto solo pueden ser determinadas actividades, no la contaminación o riesgos. Respecto de la producción de energía termonuclear se está gravando una actividad económica y no el rendimiento presunto sino la producción bruta

pero el Tribunal entiende que coincide con la materia imponible del IAE, y por falta de afectación del rendimiento a la finalidad del impuesto; en cuanto al almacenamiento de residuos radioactivos no es una actividad económica sino parte de una anterior; en la emisión de gases tampoco hay una actividad económica ni se grava capacidad económica alguna. En tales condiciones el impuesto debería convertirse en una sanción o multa coercitiva. El impuesto sobre la producción de la energía eléctrica, estatal y navarro, y el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear no gravan índice alguno de capacidad económica, a no ser los ingresos procedentes de la producción y, por tanto, el beneficio de la actividad. De similares características son el impuesto castellano leonés sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de energía eléctrica de alta tensión, que grava la titularidad de bienes inmuebles; el impuesto riojano sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas; el impuesto asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente; el impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades; y el impuesto valenciano sobre actividades que inciden en el medio ambiente. Lo que dichos impuestos gravan son las instalaciones y no por el valor de las mismas, pero la existencia de instalaciones no implica ingreso alguno si no hay producción. Es dudoso que el llamado hecho imponible pueda ser considerado como tal, el objeto del tributo no es otro que el coste no asumido por el causante del perjuicio medioambiental. El impuesto gallego sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada, dice que somete gravamen el daño medioambiental, pero esto no hace referencia a capacidad económica alguna. Se grava, por tanto el ejercicio de determinadas actividades o bien los rendimientos derivados de las mismas. De similares características es el impuesto asturiano sobre las afecciones ambientales del uso del agua. El gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil en Cataluña también grava instalaciones, y en la STC 168/2004 se identifica el objeto de gravamen el riesgo que para la protección encierran las instalaciones y actividades mencionadas. Pero los gastos incurridos por la Administración por poner en marcha tales planes no deben dar lugar a un impuesto, que exige capacidad económica, y aquí no se grava ninguna capacidad económica. El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas grava (ATC 417/2005) la infrautilización de los bienes inmuebles a través de su propiedad. La figura de un impuesto no es adecuada para cubrir fines no fiscales porque es difícil relacionar un fin extrafiscal con una capacidad económica, que no es necesaria en el caso de las tasas o de las sanciones. El impuesto medioambiental causado por la instalación de transportes por cable aragonés define como hecho imponible el daño ambiental causado por las instalaciones, pero no existe aquí capacidad económica alguna. El Canon Eólico está vigente en Galicia, Castilla La Mancha, y Castilla y León, tiene finalidad extrafiscal, tiene como hecho imponible afecciones e impactos visuales que no indica capacidad económica, en realidad se gravan elementos patrimoniales, si bien puede decirse que el daño generado por los autogeneradores genera un coste que la empresa no asume, obteniendo un beneficio inmerecido que debe ser gravado. Otro grupo de impuestos autonómicos grava los grandes establecimientos comerciales en Aragón, Asturias, Canarias, Cataluña, La Rioja y Navarra. Sobre el asturiano, catalán y navarro se pronuncian las SSTC 122/2012, 197/2012 y 208/2012, y el aragonés está pendiente de resolución. Coinciden en que el objeto del tributo es la capacidad económica puesta de manifiesto por una posición dominante que genera externalidades negativas que las empresas no asumen. No tienen finalidad extrafiscal porque no buscan disuadir, y se acercan más a una multa coercitiva. En el hecho imponible todos hacen referencia a la actividad, en la base imponible a la superficie, lo que no demuestra capacidad económica alguna salvo que se esté gravando el beneficio presunto. Estos impuestos gravan o bien la propiedad o bien el rendimiento de la actividad, a pesar de que el TC dice que prescinden en la cuantificación del tributo del beneficio de la actividad. Los impuestos sobre los depósitos de las entidades de crédito extremeño, andaluz, catalán, asturiano, canario, valenciano y navarro gravan los resultados del banco a través de sus productos de pasivo, y el Tribunal Constitucional los ha declarado

inconstitucionales, salvo el extremeño en SSTC 210/2012, 30/2015, 107/2015, 111/2015, y 108/2015, por la reciente aprobación del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito estatal, con cuota 0.

F. Alfredo García Prats reflexiona sobre los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias. Consta el debate al respecto a partir de los principios de la ética tributaria, la legalidad, la seguridad jurídica, y la proliferación de los conceptos jurídicos indeterminados. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha delimitado ciertas garantías para el obligado tributario en la aplicación de las normas antiabuso, en función de las libertades comunitarias. En el plano internacional la OCDE ha lanzado el plan de acción BEPS dirigido a prevenir el abuso de los Convenios con particular incidencia en los instrumentos híbridos, la economía digital, precios de transferencia, y prevención de la doble no imposición internacional. También la UE ha elaborado un Plan de Lucha contra el Fraude y la Evasión Fiscal. La ampliación del ámbito de las cláusulas antiabuso promovida por la OCDE parte de un presupuesto no demostrado, cual es la licitud de la reacción de las jurisdicciones fiscales frente a la doble no imposición internacional. El objetivo tradicional de los Convenios es corregir las distorsiones fiscales que provoca la competencia de dos jurisdicciones sobre las rentas transnacionales. Desde 2013 la OCDE considera que también lo es la eliminación de la doble no imposición internacional. Pero ésta no depende solo de la aplicación de los Convenios sino de las normas internas de los Estados convenidos. Ningún principio de derecho internacional determina que una renta transnacional debe estar sometida a gravamen en alguna jurisdicción alguna vez. Esto solo es obligado si una norma interna de cada una de las jurisdicciones afectadas que así lo establezca. Sería un contrasentido que las jurisdicciones puedan exonerar una renta, pero determinase que siendo renta internacional la exención se supeditase a su sujeción. La OCDE propone la incorporación de normas antiabuso concretadas en cláusulas a incorporar en la normativa tributaria interna de cada jurisdicción creando una suerte de coordinación internacional de los sistemas tributarios. Esta reacción internacional se origina al verificarse que algunos grupos multinacionales utilizan las normas internacionales y los Convenios para provocar un ahorro tributario que se considera excesivo, a partir del principio de que la renta debe gravarse en el lugar en que se genera. Sin embargo, en este empeño se dejan de lado las garantías mínimas del contribuyente, y se corre el riesgo de generar nuevos supuestos de doble imposición internacional que no pueden corregirse por falta de cauce normativo. Las medidas del proyecto BEPS consideran la rebaja de tributación, *per se*, indicio de abuso de Convenio, por lo que se atiende al resultado, y no a la ilicitud de los mecanismos. El resultado más favorable no puede considerarse abusivo *a priori*. La OCDE propone la incorporación de una nueva cláusula antiabuso junto con una cláusula de residencia cualificada para limitar los beneficios, de forma que no bastará ser residente a efectos del Convenio, sino que se precisan requisitos específicos para obtener sus ventajas. Se asume también que la reformulación de los Comentarios al modelo de Convenio tiene una efectividad limitada para atajar la utilización indebida de los Convenios. Merece crítica la sugerencia de la OCDE de incorporar la cláusula antiabuso como mecanismo adicional a la de limitación de beneficios, porque permite a cada Administración tributaria, de forma unilateral, aplicar la norma y denegar los beneficios del Convenio a las operaciones que incluyan entre sus objetivos la búsqueda de beneficios. Esta posición choca con la jurisprudencia del TJUE. Para la OCDE basta con una explicación razonable por parte de la Administración tributaria de que uno de los objetivos principales es la obtención de ventajas fiscales del Convenio, para que unilateralmente se denieguen los beneficios. Se atiende así al resultado y no a la artificiosidad de la estructura negocial. En diciembre de 2012 la Comisión Europea lanzó la propuesta de inclusión en los Convenios de una cláusula para evitar los supuestos de doble no imposición, habilitando que un Estado anule para sus residentes las ventajas fiscales que otro Estado establece. Esto contradice la jurisprudencia del TJCE (Eurowings), y puede contravenir la Directiva matriz-filiales en que se prevé expresamente la posible existencia de doble no imposición en el supuesto de que la matriz opte por el método de exención. Pero en la cláusula propuesta sí aparece la exigencia de artificiosidad, si bien es criticable el método propuesto consistente en ignorar la transacción y atender a la realidad económica. En el plano internacional existe consenso sobre las limitaciones que

comporta utilizar el derecho en agraz (*soft law*) como reacción contra el abuso de las normas tributarias. De hecho la multiplicidad de las propuestas y formulaciones contenidas en los Comentarios al modelo de Convenio de la OCDE impiden articularlas como un bloque homogéneo a estos efectos. Tales comentarios no pueden suplir la ausencia de apoyo jurídico normativo suficiente en la normativa interna o convencional para tratar supuestos de abuso, sin considerar las implicaciones de la reserva de ley, ni ir más allá o suplir el contenido del Convenio. En cualquier caso los Comentarios son una autolimitación hacia las Administraciones tributarias que no pueden excederse en la interpretación o aplicación más allá de lo expresado en ellos. Debe entonces utilizarse con cautela la *interpretación dinámica* de los Convenios firmados con anterioridad a la publicación de los Comentarios. De modo que en caso de discordancia entre la cláusula convencional y la cláusula del modelo de Convenio, los Comentarios pierden adecuación. Las simples propuestas del proyecto BEPS sobre incorporación de cláusulas antiabuso no habilitan la reacción Administrativa contra las prácticas de *treaty shopping*, sino que tal reacción ha de encontrar presupuesto habilitante válido. El Tribunal de Luxemburgo reconoce la existencia de un principio general del abuso de derecho, pero no reconoce en derecho europeo un principio general que obligue a los Estados a luchar contra el abuso, que es una estrategia en manos de los Estados, que, a su vez, deben respetar en sus medidas la compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea. En este sentido, puede estar justificada la restricción de las libertades fundamentales comunitarias respetando la proporcionalidad. A este respecto la artificiosidad aparece como el núcleo esencial de la verificación del abuso y de la legítima reacción en su contra. Es necesario verificar que la artificiosidad es clara y manifiesta. La realidad económica subyacente es el límite infranqueable que no puede ser franqueado por las normas antiabuso. La verificación del elemento subjetivo no es irrelevante, pero la jurisprudencia ha reforzado los elementos objetivos que permiten realizar el juicio de artificiosidad (*Komen*), a desarrollar entre realidad jurídica y hechos, no entre aquella y las intenciones de las partes. En esta verificación la determinación de la carga de la prueba es esencial, y si no se admite al contribuyente la prueba de los posibles motivos económicos válidos la medida será desproporcionada. No pueden existir presunciones generales de la existencia de abuso, sino que debe darse al interesado la posibilidad de acreditar sus objetivos comerciales y las exigencias del principio de seguridad jurídica. La existencia de un motivo fiscal, por sí mismo, no es abusiva. El principio de seguridad jurídica exige claridad en la determinación de las consecuencias de la aplicación de las normas jurídicas que han de ser precisas y previsibles, lo que no se puede predicar de una referencia a la tributación considerablemente más beneficiosa (*SIAT*), que no permite determinar con carácter previo su ámbito de aplicación. La realización de una operación buscando una ventaja fiscal únicamente puede constituir un indicio de ausencia de sustancia o correlación con la finalidad de la transacción, y, junto a otros elementos conllevar la verificación de la artificiosidad (*Cadbury Schweppes*). Es por ello que alguna de las medidas que actualmente se formulan contra la planificación fiscal agresiva no encuentran suficiente encaje legal en el ordenamiento de la Unión Europea.



