

Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias¹

F. Alfredo García Prats²

Universitat de Valencia

Miembro de la AEDAF

Resumen

La planificación fiscal está siendo objeto de examen riguroso por parte de las instituciones, entre ellas, la OCDE, la Comisión Europea y el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El objetivo principal, evitar la doble no imposición por el juego conjunto de tratados, convenios y normativa interna. Las medidas propuestas por la OCDE y la Comisión Europea pueden entenderse desde la perspectiva del objetivo perseguido pero no pueden obviar lo dicho por la jurisprudencia ni, como derecho en agraz, dejar de observar los principios generales del derecho, como el principio de reserva de ley, a los efectos de asegurar su aplicabilidad y eficacia futura.

Abstract

Tax planning is under scrutiny by institutions, including the OECD, the European Commission and the European Union Court of Justice. The main objective, to avoid double non-taxation by the combined application of treaties, agreements and domestic legislation. The measures proposed by the OECD and the European Commission can be understood from the perspective of the objective pursued but cannot ignore what has been set forth by the jurisprudence nor, as a soft law, not complying with the general principles of law, for example, the principle of legal reserve, for the purpose of ensuring their future applicability and effectiveness.

Palabras clave

BEPS, Planificación fiscal, Medidas antiabuso, Treaty shopping, Convenios de Doble Imposición, Derecho en agraz.

Keywords

BEPS, Tax planning, Anti abuse measures, Treaty shopping, Double Tax Treaties, Soft law

1 El presente artículo deriva de la presentación realizada por el autor en el X Congreso AEDAF-CGPI, 'La Justicia ¿garantía del Estado de Derecho?' que tuvo lugar en Oviedo el 8 de mayo de 2014, y se enmarca en las actividades del Proyecto Prometeo 2013-054 de la Generalitat Valenciana y del proyecto 'Análisis de los nuevos mecanismos de lucha contra la evasión fiscal ante la crisis financiera internacional', DER2013-48618-P.

2 Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València. Jean Monnet Chair 'EU Law and Taxation'. Consejero en Montero-Aramburu. El autor puede ser contactado en alfredo.garcia@uv.es

Sumario

- I. Introducción
2. El plan de acción contra la búsqueda del Convenio de doble imposición más favorable (treaty shopping)
3. Las medidas específicas en el proyecto BEPS de la OCDE
4. Las medidas propuestas por la Comisión Europea
5. La validez del derecho en agraz como mecanismo de reacción frente al abuso de las normas tributarias
6. La jurisprudencia más reciente del TJCE en la materia.

1. Introducción

El debate sobre la licitud o ilicitud de las actividades de planificación fiscal –fundamentalmente de cariz transfronterizo– se encuentra de plena actualidad. En dicho debate, la referencia a la ética tributaria parece sustituir a las exigencias de actuación administrativa sometida a la legalidad, mientras la seguridad jurídica aparece relegada en pos del reforzamiento de potestades administrativas de regularización, que no vienen acompañadas de un incremento correspondiente de las garantías del contribuyente; mientras proliferan conceptos jurídicos indeterminados –como el precio de libre concurrencia *at arm's length*, los motivos económicos *válidos*, o la preferencia de la *sustancia* sobre la *forma*–, como mecanismos de cierre y defensa del sistema, desarrollándose de forma paralela a los mecanismos de derecho en agraz –también denominados de *soft law*– como respuestas de reacción al abuso, de efecto incierto frente al derecho positivo.

En dicho debate internacional, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que analizaremos en un apartado posterior, se erige como un marco jurídico de referencia que, aún no totalmente configurado, delimita con ciertas garantías para el obligado tributario la utilización legítima de las medidas tributarias anti-abuso, anti-evasión, o anti-deslocalización, que puedan generar efectos restrictivos o discriminatorios al ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias.

En el plano internacional, diversas organizaciones internacionales han lanzado iniciativas de actuación contra la denominada *planificación fiscal agresiva* (*aggressive tax planning*). En el presente trabajo, dos planos de actuación son los que nos interesan:

1. En el ámbito de la OCDE, con el lanzamiento del denominado plan de acción BEPS (*base erosion profit shifting*), en contra de la erosión de bases y traslado de beneficios, mediante el que pretende aunar y dar consistencia a la totalidad de acciones que componían su tradicional agenda de actuación política.³

En el marco del proyecto BEPS, la OCDE plantea el desarrollo de medidas tendentes a prevenir el abuso de los Convenios de doble imposición, a evitar la utilización de mecanismos e instrumentos híbridos de desajuste (*mismatch arrangements*), a establecer medidas para hacer frente a los retos de la economía digital, o a adaptar las normas y técnicas sobre precios de transferencia a las nuevas estructuras de generación de valor. Varias son las líneas maestras que pretende observar el proyecto: en primer lugar, la necesidad de someter a gravamen la renta en la jurisdicción donde se genera. En segundo lugar, la no alteración de las reglas, principios y estándares sobre los que se basa la tributación internacional a partir del Modelo de Convenio elaborado por la propia OCDE; y, finalmente, la necesidad de adoptar medidas de prevención de la doble *no* imposición internacional.

2. En el ámbito de la Unión Europea, con el lanzamiento de un Plan de Lucha contra el Fraude y la Evasión Fiscal, por parte de la Comisión Europea.⁴

3 OCDE *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris. 2013. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm> . OECD *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

4 Comisión Europea. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. (Action Plan9. Brussels. 6 December 2012. COM (2012) 722 final. Comisión Europea. Commission Recommendation of 6 December 2012 on Aggressive Tax Planning. C(2012) 8806 final. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf

La proyección internacional de la elaboración, coordinación y desarrollo de medidas para atajar la evasión fiscal demuestra bien a las claras la necesidad de optar por un enfoque global para afrontar un problema y una realidad que son globales, lo que requiere de respuestas de similar alcance.

Sin embargo, uno de los objetivos del presente trabajo consiste en analizar la adecuación del alcance de dichas medidas, los límites de las mismas y la efectividad de dichas propuestas, y al mismo tiempo las respuestas que deberían propiciarse para asegurar una fiscalización judicial correcta de las mismas. Sólo con un enjuiciamiento apropiado de la adecuación a derecho de dichas medidas pueden encontrar cabida en un marco presidido por la *rule of law*. En ningún caso la proliferación de dichas medidas debieran constituir una carta en blanco o un poder implícito de reconfiguración de las bases imponibles de los grupos multinacionales en la imposición societaria a partir de la aplicación de dichos conceptos jurídicos indeterminados.

Frente a las propuestas formuladas tanto por la OCDE como por la Comisión Europea, deben considerarse las especiales exigencias formuladas por el Tribunal de Luxemburgo en relación a la admisibilidad y a los límites a las medidas de reacción contra el abuso del derecho, por una parte, así como analizarse la validez de la posible utilización del derecho en agraz como mecanismo de reacción frente al abuso de las normas tributarias. El trabajo se enmarca en un debate de máxima actualidad, en el que la fijación de la legalidad tributaria ha dejado paso y protagonismo a la verificación de la ética tributaria –en especial, de los grupos multinacionales– en el debate sobre la correcta distribución –o atribución– de rendimientos en las jurisdicciones de alta tributación. Sin embargo, un excesivo hincapié en dichos elementos éticos pueden suponer un severo riesgo para el Estado de derecho si los mismos no vienen acompañados de los elementos necesarios que aseguren la seguridad jurídica y el principio de legalidad tributaria (*no taxation without representation*).

2. El plan de acción contra la búsqueda del Convenio de doble imposición más favorable (*treaty shopping*)

Uno de los mecanismos internacionales de optimización fiscal consiste en la utilización y apoyo de estructuras de inversión basadas en la protección que ofrecen o que deriva de determinados convenios de doble imposición que terceros países pueden haber firmado entre sí o con los países del inversor o del destinatario de la inversión. Esta búsqueda del convenio de doble imposición más favorable, en su denominación inglesa *treaty shopping* constituye uno de los mecanismos contra los que pretende luchar de la forma más efectiva posible la OCDE mediante la implantación de un programa de medidas que se plantean en el proyecto BEPS.

Entre las acciones previstas por la OCDE en el seno del plan BEPS merece especial atención la necesidad de corregir la utilización abusiva de los Convenios tributarios (en adelante, CDI).

Si a nivel nacional, el debate sobre la licitud o ilicitud de la planificación fiscal está a la orden del día y ha generado una considerable jurisprudencia, cuyo análisis no forma parte del presente trabajo, a nivel internacional constituye una de las prioridades de los organismos internacionales y de las diversas Administraciones tributarias. De ahí que la agenda política esté presidida por la necesidad de encontrar *de forma coordinada* mecanismos de lucha efectiva contra la planificación fiscal agresiva.

En líneas generales, las propuestas inicialmente sugeridas plantean una ampliación del ámbito de aplicación de las cláusulas y mecanismos anti-abuso, aunque no deberían dejarse de lado las consecuencias derivadas de

su aplicación, una vez definidas y concretadas, para verificar, con carácter previo, su posible y correcto encaje en el seno del ordenamiento jurídico nacional y comunitario. La OCDE formula este planteamiento ampliado de la lucha contra la planificación fiscal agresiva a partir de un presupuesto que no se encuentra debidamente demostrado: la licitud de la reacción de las jurisdicciones fiscales para evitar los supuestos de doble no imposición internacional.

En el seno del plan BEPS merece especial atención la necesidad de corregir la utilización abusiva de los Convenios tributarios

Tradicionalmente, los Convenios de doble imposición, posteriormente Convenios fiscales internacionales, constituían el instrumento normativo que pretendía garantizar la eliminación o corrección de la doble imposición internacional mediante la formulación de reglas distributivas o limitativas de la competencia tributaria de los Estados contratantes. De este modo, se corregían algunas de las distorsiones generadas como consecuencia del ejercicio simultáneo de la jurisdicción tributaria sobre las rentas con componente transnacional. Sin embargo, recientemente, la OCDE considera que los objetivos de los Convenios fiscales internacionales deben ampliarse, incorporando o asumiendo la necesidad de corregir algunos supuestos de doble no imposición internacional.

En relación con la eliminación de la doble no imposición internacional, la OCDE considera de forma explícita a partir de 2013, que es uno de los objetivos de todos los Convenios de doble imposición internacional, incluso los firmados con anterioridad a dicha fecha.

Sin embargo, dicha presunción, lejos de ser irrevocable, no queda demostrada, en la medida en que la doble no imposición no sólo depende de la aplicación de los Convenios de doble imposición, sino de la manera particular o específica en que evolucionen e interrelacionen las normas tributarias internas de los diferentes Estados y, en determinadas ocasiones, de qué efectos produzca en la legislación tributaria de dos Estados la aplicación de un Convenio de doble imposición que han firmado entre sí, o los derivados de un Convenio o varios con países terceros.

Además, y con independencia de la causa generadora del resultado de la doble no imposición internacional, su formulación parte de una premisa que no está demostrada y que incluso es incorrecta, puesto que no existe ningún principio de derecho internacional ni de ius comune que exija o determine que la renta transnacional debe estar sometida a gravamen en alguna jurisdicción alguna vez. Dicha premisa sólo puede resultar aceptable si existe una norma tributaria en cada una -o al menos en alguna- de las jurisdicciones afectadas que así lo establezca, de conformidad con los presupuestos de derecho interno que legitiman el nacimiento de la obligación tributaria respectiva. Se produciría, además, de aceptar aquella premisa, un contrasentido: las jurisdicciones podrían declarar unilateralmente la no sujeción o exención de algunas manifestaciones de renta pero, cuando está tuviera un origen o destino transnacional, la vigencia de dicha exención quedaría supeditada a su sujeción.

Para corroborar que este planteamiento que la OCDE realiza en 2013 supone un *cambio de criterio* con los parámetros sobre los que se elaboró el MCOCDE con anterioridad, basta con repasar la lectura de los Comentarios al artículo 21 del MCOCDE.

1. “ Con arreglo a este apartado corresponde al Estado de residencia el derecho exclusivo de imposición. En caso de conflicto entre dos residencias, el artículo 4 determinará también el derecho de imposición sobre las rentas procedentes de un tercer Estado.
2. La regla establecida en este apartado será aplicable con independencia de que el Estado de residencia ejerza o no el derecho de imposición y, en consecuencia, cuando las rentas procedan del otro Estado contratante, *ese Estado no podrá gravarlas incluso aunque las rentas no se hayan gravado en el Estado mencionado en primer lugar* (la cursiva es nuestra). De igual modo, cuando se trate de rentas procedentes de un tercer Estado y el perceptor de las rentas se considere residente de ambos Estados contratantes con arreglo a las respectivas legislaciones internas, la aplicación del artículo 4 determinará que el perceptor se considere residente de uno solo de los Estados contratantes y se someta a imposición global (obligación plena) sólo en ese Estado. En tal caso, el otro Estado contratante no podrá gravar las rentas procedentes del tercer Estado incluso si su perceptor no se somete a imposición en el Estado del que se considere residente conforme al artículo 4. Con el fin de evitar que las rentas eludan toda imposición, los Estados contratantes podrán convenir la limitación del ámbito del artículo a las rentas sometidas a imposición en el Estado de residencia del perceptor, y modificar consecuentemente las disposiciones del apartado. De hecho, esta cuestión es simplemente un aspecto particular del problema general tratado en los párrafos 34 y 35 de los Comentarios al artículo 23 A.”

De este modo, no puede considerarse que los Convenios en vigor tengan –o, al menos, tuvieran- como objetivo la eliminación de la doble no imposición y la corrección de los supuestos que la generan, con carácter general, por lo que una interpretación de los Convenios conforme a su contexto y objetivos no podrá alegar esa finalidad que no existía ni implícita ni explícitamente, al menos hasta que se incorporen las actuales propuestas de la OCDE al Modelo de Convenio de forma coherente.

Por ello, a partir de este presupuesto de la OCDE, erróneo a mi juicio, se proponen *medidas que van más allá de la mera actualización* de los Convenios fiscales internacionales o de la aclaración de su sentido tradicional. La OCDE propone y sugiere la incorporación de medidas e instrumentos anti-abuso. En este sentido, la OCDE lanza una iniciativa que excede de sus funciones tradicionalmente limitadas al diseño y desarrollo de los instrumentos internacionales de coordinación tributaria, para proceder a formular, sugerir y coordinar cláusulas que deben ser incorporadas en la normativa tributaria interna de los Estados, formulando una suerte de coordinación internacional de los sistemas tributarios con independencia de la existencia o ausencia de un mandato de los Estados miembros –lógicamente ausente en los Estados no miembros- para la formulación de dichas políticas de coordinación tributaria.

El resultado, hasta lo que llevamos analizado de este proceso presuntamente coordinador, puede parecer ciertamente desalentador. Son ya bastantes las jurisdicciones tributarias que, alegando la nueva orientación de la política tributaria que formula la OCDE, han propuesto y aprobado medidas tributarias internas con dicha finalidad, sin esperar a los resultados del ejercicio de coordinación iniciado por la OCDE.

Es cierto que la reacción internacional se produce tras verificar que algunos grupos multinacionales utilizan los esquemas, principios y normas tributarias internacionales actualmente en vigor contenidos en los Convenios tributarios internacionales, fundamentalmente el principio de empresa separada y el principio de empresa independiente, para provocar un ahorro tributario que las autoridades tributarias consideran excesivo, mediante la *deslocalización* de rentas y beneficios a jurisdicciones de baja o reducida tributación, o la anulación de la

tributación en los países de tributación elevada mediante el aprovechamiento de los vacíos legales o las discordancias entre las diferentes normativas tributarias, mediante operaciones de *arbitraje fiscal internacional* (*international tax arbitrage*).

La OCDE propone y sugiere la incorporación de medidas e instrumentos anti-abuso.

El planteamiento actualizado de la OCDE se basa en otro principio fundamental: la renta debe someterse a gravamen en el lugar en el que se genera, aunque la OCDE no ha concretado las reglas o mecanismos que precisen el lugar de *generación de la renta*.

Con estas premisas, la voluntad de la OCDE va a suponer, con toda probabilidad, el reconocimiento *internacional* de mayores potestades y atribuciones de verificación, control, reacción y represión de las actuaciones de planificación fiscal internacional que llevan a cabo los agentes económicos con operaciones transfronterizas. Dicho reconocimiento va en la línea de afectar tanto a la *correcta comprensión* de los hechos y actuaciones como al de la *correcta aplicación* y determinación de la normativa tributaria aplicable.

A mi juicio, sin embargo, la orientación de la política tributaria internacional de los Estados miembros –y también, en menor medida, de los Estados no miembros– que plantea la OCDE, reforzando la posición de las Administraciones tributarias, deja de lado, de forma preocupante, el reconocimiento de unas garantías mínimas del contribuyente ante la actuación administrativa. Además, el desarrollo de medidas tributarias internas destinadas a eliminar la doble no imposición internacional, al albur de las propuestas e iniciativas de la OCDE, corre el riesgo de generar *nuevos* supuestos de doble imposición internacional cuya eliminación o atenuación se antoja compleja o sin un cauce normativo adecuado, al carecer las propuestas actuales de mecanismos de corrección de dichas consecuencias económicas negativas para los obligados tributarios afectados.

3. Las medidas específicas en el proyecto BEPS de la OCDE

La OCDE concreta su agenda política venidera a través del programa BEPS. De las diferentes actuaciones previstas, en la actualidad se encuentran en desarrollo tres: la tributación de la economía digital, los desajustes fiscales (*mismatch arrangements*) y los problemas de doble no imposición y abuso de convenios fiscales. Nos detendremos únicamente en la última.

La OCDE busca con esta acción⁵ el desarrollo de mecanismos y medidas que permitan contrarrestar de forma efectiva el abuso o el uso inapropiado de los Convenios de doble imposición, incorporando en dicho concepto el denominado *treaty shopping* o búsqueda del Convenio fiscal más favorable. La OCDE considera que la obtención de ventajas fiscales derivadas de la triangulación en determinadas operaciones entre inversionista e inversión, aprovechando la existencia de Convenios de doble imposición que rebajan la tributación inicial, constituye *per se* un indicio de abuso de Convenio que debe ser corregido. Planteamiento que, de plano, resulta discutible, pues fija la determinación de la existencia de un abuso de las normas puramente en la consecución de un resultado y no en la ilicitud del mecanismo utilizado para la consecución de dicho resultado. La búsqueda del acuerdo más favorable no puede considerarse de forma automática como abusiva y, a priori, salvo que se ponga de manifiesto o

5 OECD. BEPS Action 6: preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Public Discussion Draft. March 2014.

se descubran los elementos que concreten el abuso, debe considerarse una manifestación encuadrada dentro de lo que en la doctrina española se conoce como economía de opción.

La OCDE propone la incorporación en el Modelo de Convenio de una nueva cláusula anti-abuso junto con una cláusula de residencia cualificada, a modo de cláusula de limitación de beneficios, cualificando a los *beneficiarios del Convenio*. No bastará pues, ser residente del Convenio, sino que deberán verificarse los concretos requisitos específicos para poder obtener las ventajas que generan la aplicación del Convenio en alguno de los Estados contratantes. Muchos Convenios de la red convencional española incorporan una cláusula de limitación de beneficios, aunque no todas las cláusulas de la red convencional española siguen un modelo común. La OCDE sigue con ello la política convencional que desde años atrás siguen países como Estados Unidos, Japón o India, de cuyos Modelos de Convenio ha extraído la propuesta de cláusula de limitación de beneficios, que se incorporaría en un *nuevo artículo 10 del Modelo de Convenio* ⁶

6 ARTICLE X. ENTITLEMENT TO BENEFITS

1. Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State shall not be entitled to the benefits of this Convention otherwise accorded to residents of a Contracting State unless such resident is a "qualified person" as defined in paragraph 2.
2. A resident of a Contracting State shall be a qualified person for a taxable year if the resident is:
 - A. an individual;
 - B. a Contracting State, or a political subdivision or local authority thereof, or a statutory body, agency or instrumentality of such State, political subdivision or local authority;
 - C. a company, if:
 - a. the principal class of its shares (and any disproportionate class of shares) is regularly traded on one or more recognized stock exchanges, and either its principal class of shares is primarily traded on one or more recognized stock exchanges located in the Contracting State of which the company is a resident; or
 - b. the company's primary place of management and control is in the Contracting State of which it is a resident; or
 - i. at least 50 percent of the aggregate voting power and value of the shares (and at least 50 percent of any disproportionate class of shares) in the company is owned directly or indirectly by five or fewer companies entitled to benefits under subdivision i) of this subparagraph, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of either Contracting State;
 - D. a person, other than an individual, that
 - i. was constituted and is operated exclusively for religious, charitable, scientific, artistic, cultural, or educational purposes,
 - ii. was constituted and is operated exclusively to administer or provide pension or other similar benefits, provided that more than 50 percent of the beneficial interests in that person are owned by individuals resident in either Contracting State, or
 - iii. was constituted and is operated to invest funds for the benefit of persons referred to in subdivision ii), provided that substantially all the income of that person is derived from investments made for the benefit of these persons.
 - E. a person other than an individual, if:
 - i. on at least half the days of the taxable year, persons who are residents of that Contracting State and that are entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), subparagraph b), subdivision i) of subparagraph c), or subparagraph d) of this paragraph own, directly or indirectly, shares or other beneficial interests representing at least 50 percent of the aggregate voting power and value (and at least 50 percent of any disproportionate class of shares) of the person, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of that Contracting State, and
 - ii. less than 50 percent of the person's gross income for the taxable year, as determined in the person's Contracting State of residence, is paid or accrued, directly or indirectly, to persons who are not residents of either Contracting State entitled to the benefits of this Convention under subparagraph a), subparagraph b), subdivision i) of subparagraph c), or subparagraph d) of this paragraph in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention in the person's Contracting State of residence (but not including arm's length payments in the ordinary course of business for services or tangible property).
3. a) A resident of a Contracting State will be entitled to benefits of this Convention with respect to an item of income derived from the other Contracting State, regardless of whether the resident is a qualified person, if the resident is engaged in the active conduct of a trade or business in the first-mentioned Contracting State (other than the business of making or managing investments for the resident's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank, insurance company or registered securities dealer respectively), and the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, that trade or business. If a resident of a Contracting State derives an item of income from a trade or business activity conducted by that resident in the other Contracting State, or derives an item of income arising in the other Contracting State from an associated enterprise, the conditions described in subparagraph a) shall be considered to be satisfied with respect to such item only if the trade or business activity carried on by the resident

Con ello se pone de manifiesto que la OCDE considera que la reacción contra un uso inadecuado o no querido por los Estados contratantes por parte de obligados tributarios que no debieran poder beneficiarse de sus cláusulas debe articularse a través de una cláusula convencional específica. Éste constituye un mecanismo más efectivo –e incluso necesario– para delimitar el ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios, puesto que de aplicarse una norma interna anti-abuso quedaría supeditado a la interpretación unilateral de los órganos administrativos y judiciales de uno de los Estados contratantes.

No bastará pues, ser residente del Convenio, sino que deberán verificarse los concretos requisitos específicos para poder obtener las ventajas que generan la aplicación del Convenio en alguno de los Estados contratantes

La reformulación de las normas que delimitan los *beneficios tributarios* contenidos en los Convenios de doble imposición constituye, a juicio de la OCDE, el mecanismo más apropiado y también más eficaz para atacar la utilización inapropiada de los Convenios a través de estructuras de *treaty shopping*. Y, de forma indirecta, asume que los intentos de atajar la utilización inapropiada o ilícita de los Convenios de doble imposición mediante la reformulación de los Comentarios al Modelo de Convenio tiene una efectividad limitada, en especial en aquellas jurisdicciones en las que se verifica de forma correcta y detallada el alcance y naturaleza jurídica de dichos Comentarios antes de concluir que tienen relevancia para la aplicación de los Convenios de doble imposición. Ejemplo de lo dicho lo constituyen los intentos, vanos hasta la fecha, de encontrar una *definición internacional consensuada* en los Comentarios del Modelo, del término *beneficiario efectivo* utilizado en los artículos 10 a 12 del Modelo de Convenio.

Es cierto, no obstante, que la propuesta de incorporar una cláusula de limitación de beneficios viene a generalizar el uso de la esencia y pretendido fundamento último del concepto beneficiario efectivo no sólo para las rentas de capital incluidas en los artículos 10 a 12 del Modelo de Convenio, sino a la totalidad de las rentas a las que resulta aplicable el Convenio, fundamentalmente, a las ganancias de capital.

.....
in the first-mentioned Contracting State is substantial in relation to the trade or business activity carried on by the resident or associated enterprise in the other Contracting State. Whether a trade or business activity is substantial for the purposes of this paragraph will be determined based on all the facts and circumstances.

b) For purposes of applying this paragraph, activities conducted by persons connected to a person shall be deemed to be conducted by such person. A person shall be connected to another if one possesses at least 50 percent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, at least 50 percent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or another person possesses at least 50 percent of the beneficial interest (or, in the case of a company, at least 50 percent of the aggregate voting power and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in each person. In any case, a person shall be considered to be connected to another if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same person or persons.

Mayores críticas merece la sugerencia de la OCDE consistente en incorporar una cláusula general anti-abuso del Convenio como mecanismo adicional a la cláusula de limitación de beneficios ⁷. De este modo, dicha cláusula permitiría a cada administración tributaria de los Estados contratantes, de forma unilateral, aplicar la normativa tributaria anti-abuso para denegar los beneficios del Convenio si uno de los objetivos principales de la operación o transacción fue precisamente la búsqueda de dichos beneficios, salvo que la aplicación de los beneficios fuera conforme con los objetivos y finalidades de las cláusulas específicas que se pretenden aplicar. En ausencia de dicha normativa tributaria interna, la incorporación de una cláusula específica en el Convenio supera las limitaciones derivadas de incorporar únicamente dicho *principio* en los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE –párrafos 9.5, 22.1 y 22.2 de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE.

A mi juicio, y por contraste con la jurisprudencia del TJCE, esta cláusula choca con los avances jurisprudenciales, al menos en el ámbito de la Unión Europea. Y ello porque a juicio de la OCDE basta con una explicación razonable por parte de la Administración Tributaria que considere que uno de los objetivos principales –no el principal; mucho menos el único- de la transacción consista en la obtención de las ventajas derivadas de la aplicación de un Convenio fiscal para que dicha Administración Tributaria –y de forma unilateral- pueda decretar la denegación de los beneficios de dicha cláusula. Con dicha formulación, la OCDE articula la denegación de los beneficios de un Convenio en torno a los resultados de la operación y no, como cabría esperar, en torno a la artificiosidad de la estructura, transacción u operación realizada por las partes para obtener dicho beneficio. Al eliminarse en la formulación de la cláusula general anti-abuso la referencia a la artificiosidad, la OCDE objetiva los supuestos del abuso en atención a la obtención de un resultado económico que no resulta querido por cada una de las

4. If a resident of a Contracting State is neither a qualified person pursuant to the provisions of paragraph 2 nor entitled to benefits with respect to an item of income under paragraph 3 of this Article, the competent authority of the other Contracting State shall nevertheless treat that resident as being entitled to the benefits of this Convention, or benefits with respect to a specific item of income, if such competent authority determines that the establishment, acquisition or maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as one of its principal purposes the obtaining of benefits under this Convention.

5. For purposes of the preceding provision of this Article:

A. the term "recognized stock exchange" means:

i. the ___ Stock Exchange (of Contracting State A);

ii. the ___ Stock Exchange (of Contracting State B); and

iii. any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States;

a. the term "principal class of shares" means the ordinary or common shares of the company, provided that such class of shares represents the majority of the voting power and value of the company. If no single class of ordinary or common shares represents the majority of the aggregate voting power and value of the company, the "principal class of shares" are those classes that in the aggregate represent a majority of the aggregate voting power and value of the company;

b. the term "disproportionate class of shares" means any class of shares of a company resident in one of the Contracting States that entitles the shareholder to disproportionately higher participation, through dividends, redemption payments or otherwise, in the earnings generated in the other Contracting State by particular assets or activities of the company; and a company's "primary place of management and control" will be in the Contracting State of which it is a resident only if executive officers and senior management employees exercise day-to-day responsibility for more of the strategic, financial and operational policy decision making for the company (including its direct and indirect subsidiaries) in that Contracting State than in any other state and the staff of such persons conduct more of the day-to-day activities necessary for preparing and making those decisions in that Contracting State than in any other state.

7 En el nuevo artículo 10 que se propone, se sugiere la incorporación de un nuevo apartado 6, del siguiente tenor:

"Article X. Entitlement to benefits

6. Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the main purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention".

Administraciones tributarias, pero no en atención a la conducta impropia –por artificiosa- del obligado u obligados tributarios, que, de este modo, no debería ser demostrada por parte de la Administración Tributaria.

4. Las medidas propuestas por la Comisión Europea

La Comisión Europea, por su parte, lanzó una propuesta en diciembre de 2012 consistente en la incorporación de una cláusula en los Convenios de doble imposición para evitar los supuestos de doble no imposición. Además, invita a los Estados a la incorporación de cláusulas que posibiliten la anulación de los supuestos de doble no imposición como consecuencia de la aplicación simultánea de las normas tributarias de varios Estados.

De este modo, la Comisión da cabida a que un Estado anule para sus residentes las ventajas fiscales que otro Estado establece cuando se produce un resultado de doble no imposición. Esta pretensión contradice la jurisprudencia del TJCE emanada en la sentencia *Eurowings*⁸, en la que el Tribunal reconoce que las libertades fundamentales protegen a aquellos inversores que desarrollan su actividad con la intención de beneficiarse de un régimen tributario más favorable establecido por otro Estado miembro. En el párrafo 44 de dicha sentencia, el Tribunal realiza una afirmación meridiana:

“Una eventual ventaja fiscal que se derive, para los 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 [véanse, por lo que respecta al artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación), las sentencias *Comisión/Francia*, apartado 21, y *Asscher*, apartado 53, antes citadas].”

Además, es dudosa la propuesta de la Comisión porque puede contrariar, de forma directa y en algunos supuestos, las normas de derecho derivado, como es el caso de la Directiva matriz-filiales, en el que se prevé expresamente la posibilidad de la existencia de una doble no imposición, tomando conjuntamente la aplicación de los artículos 4 y 5 de la Directiva, en el supuesto en que el Estado de residencia de la matriz opte por la aplicación del método de exención. Además, la Directiva matriz-filial tampoco supedita su aplicación a la existencia de un gravamen mínimo de los beneficios objeto de distribución por parte de la filial en sede del Estado de residencia de la filial. Aunque se haya aprobado una modificación de la Directiva matriz-filial, la misma no asegura la eliminación de todos los supuestos de doble no imposición, sino únicamente algunos supuestos de desimposición⁹. Queda, por tanto, la duda de la inaplicabilidad de dichas propuestas formuladas por la Comisión en el supuesto de aplicación directa e inmediata del derecho comunitario –derivado–.

Adicionalmente, propone la incorporación de una cláusula anti-abuso en la que sí aparece la exigencia de la artificiosidad como elemento para la identificación del abuso. No obstante, resulta criticable, a nuestro modo de

8 Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de octubre de 1999. *Eurowings Luftverkehrs AG* contra Finanzamt Dortmund-Unna. Asunto C-294/97. Rec 1999 I-07447. La argumentación es corroborada por el Tribunal en la sentencia *SIAT*. Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 5 de julio de 2012. *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)* contra Estado belga. Asunto C-318/10. P. 56.

9 La Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades *matrices* y filiales de Estados miembros diferentes, ataca los supuestos de desimposición que podían producirse con la utilización de instrumentos híbridos que fueran asimilados a los dividendos en el Estado de la matriz, mientras tenían la consideración de gasto deducible en sede de la entidad filial.

ver, que la reacción prevista tras la verificación del abuso consistan en la omisión o ignorancia de la transacción y en la aplicación de las normas conforme a la realidad económica.

5. La validez del derecho en agraz como mecanismo de reacción frente al abuso de las normas tributarias.

A mi juicio, las iniciativas actuales de reacción contra la planificación fiscal agresiva, concretadas en las propuestas de la OCDE y de la Comisión Europea, ponen de manifiesto que a nivel internacional existe un consenso sobre las limitaciones de la utilización del derecho en agraz –*soft law*– como mecanismo de reacción contra el abuso de las normas tributarias.

La literatura relativa a la función de los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE es extensa y variada, tanto a nivel nacional como a nivel internacional, así como a su relevante papel en la interpretación y aplicación de los mismos. En cualquier caso, y sin entrar en el debate de los múltiples matices, circunstancias, y situaciones de los Convenios de doble imposición que pueden condicionar la relevancia interpretativa de los Comentarios, es preciso tener en cuenta la multiplicidad de propuestas y formulaciones contenidas en dichos Comentarios, de manera que no resulta posible articularlas o estructurarlas en torno a una única función o efecto, como un bloque homogéneo.

Por otra parte, en un mundo cada vez más globalizado y plural resulta cada vez más complejo e inexacto considerar que la posición de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE reflejan el consenso tributario internacional sobre una determinada materia, en la medida en que muchos Estados, incluso con cierta relevancia internacional, quedan excluidos del proceso de formulación y elaboración de dichos Comentarios. Ello, ciertamente, empeece la utilidad de los Comentarios en el proceso de interpretación y aplicación de determinados Convenios de doble imposición, al ponerse en entredicho el consenso existente entre ambos Estados contratantes ¹⁰.

En cualquier caso, el derecho en agraz, y en particular, los Comentarios al MCOCDE no pueden constituir un instrumento que pueda utilizarse para suplir la ausencia de un apoyo jurídico-normativo suficiente en la normativa interna o convencional para reaccionar en determinados supuestos de abuso. La exigencia de reserva de ley también queda proyectada sobre el derecho en agraz, y éste no constituye base jurídica suficiente para superar las exigencias de dicho principio –constitucional-¹¹. Si el Convenio no contiene una habilitación expresa a dicho uso, en ausencia de norma interna, los Comentarios al Modelo de Convenio no ofrecen *per se* una base jurídica suficiente para articular en derecho una respuesta de contención o de reacción contra un supuesto caso de abuso del derecho.

Tampoco resulta factible la utilización de los Comentarios a la OCDE para superar o ir más allá de lo contenido en el Convenio, estableciendo unos presupuestos de aplicación que difieren de los que se desprenden del articulado

10 Tras la creación del Global Tax Forum, la OCDE ha iniciado un proceso de apertura internacional en materia tributaria que busca incorporar de forma progresiva a los Estados no-miembros y que, entre sus últimas concreciones, destaca el análisis de la implicación del proyecto BEPS hacia Estados no miembros. OECD *Part 1 of a report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*. París, Julio 2014. <http://www.oecd.org/tax/tax-global/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

11 Contraria es, en cambio, la conclusión a la que llega el TS en la sentencia de 18 de julio de 2012 en torno a la posible aplicación de los Comentarios de la OCDE para suplir la inexistencia de norma interna en un determinado supuesto de corrección de los precios de transferencia entre entidades asociadas.

del Convenio ¹². La OCDE no autoriza utilizar los Comentarios o el propio texto del Modelo de Convenio para suplir el contenido específico de los Convenios de doble imposición, puesto que sólo estos últimos constituyen la manifestación del acuerdo entre los países contratantes. La propia OCDE reconoce dicha limitación al considerar que los Comentarios únicamente pueden constituir un instrumento útil en la interpretación y aplicación en aquellos casos en los que los Convenios de doble imposición objeto de interpretación se basan en el texto del Modelo de Convenio de la OCDE que se comenta.

La función de los Comentarios debe, por tanto, limitarse a señalar, delimitar o indicar hasta qué punto es factible y tiene suficiente habilitación convencional la utilización de las normas o mecanismos previstos en la normativa interna para reaccionar ante supuestos abusos de la norma tributaria por parte de los obligados tributarios. En cualquier caso, el derecho en agraz representa una autolimitación hacia las Administraciones tributarias –expresada a nivel internacional por los representantes de sus Estados–, por la que, según vigente Convenio acomodado a los presupuestos que son objeto del Comentario, no puede excederse en su interpretación y aplicación más allá de lo expresado, contenido y consensuado en la fase de elaboración y desarrollo del Modelo de Convenio. Y ello a pesar de que conforme a sus prácticas, usos y costumbres, o conforme a la ley interna que no encuentra acomodo convencional, pueda superar el alcance y sentido desarrollado en los Comentarios.

La OCDE formula, además, y por ello mismo, la necesidad de encontrar consenso internacional para la interpretación y aplicación de los Convenios de doble imposición por parte de las Administraciones tributarias de los respectivos Estados contratantes. La recomendación del Consejo de la OCDE de 23 de octubre de 1997 se dirige a los Gobiernos de los Estados miembros ¹³. Las Recomendaciones de la OCDE no vinculan por tanto, al poder judicial de los Estados contratantes que, no obstante, en atención al principio de libre valoración de la prueba, pueden considerar su aplicabilidad al caso en atención a su fuerza persuasiva.

En esta dirección, debe utilizarse con cautela la mal denominada *interpretación dinámica* de los Convenios de doble imposición, cuando va referida a la posible utilización de los Comentarios, tal como resultan modificados en las versiones posteriores, para interpretar Convenios de doble imposición firmados con anterioridad al momento de publicación de los mencionados Comentarios. Decimos mal denominada porque, en atención a los propios Comentarios del Modelo de la OCDE, la interpretación dinámica es aquella que toma en cuenta la legislación

Dicha cláusula permitiría a cada administración tributaria de los Estados contratantes, de forma unilateral, a aplicar la normativa tributaria anti-abuso para denegar los beneficios del Convenio si uno de los objetivos principales de la operación o transacción fue precisamente la búsqueda de dichos beneficios, salvo que la aplicación de los beneficios fuera conforme con los objetivos y finalidades de las cláusulas específicas que se pretenden aplicar

12 De forma más detallada, vid. García Prats, F. A. "La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria" *Tribuna Fiscal* 220/2009 p 22-35.

13 The Council... Recommends the Governments of Member Countries:... that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles".

tributaria interna de los Estados contratantes vigente en el momento en que es objeto de aplicación el Convenio de doble imposición. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la propia OCDE limita la posible utilización *dinámica* de los Comentarios para determinar el sentido de los términos utilizados en el propio Convenio. Los Comentarios deben utilizarse *en la medida de lo posible*, y siempre que los mismos se refieran a una cláusula coherente incorporada en el Convenio. De este modo, y como anticipábamos unos párrafos antes, si existe una discordancia entre la cláusula convencional y la cláusula del Modelo de Convenio objeto de Comentario, los Comentarios pierden adecuación para configurar el sentido apropiado de los términos del Convenio.

Esta constatación resulta de mayor relevancia si cabe atendiendo a las propuestas formuladas en el Proyecto BEPS de incorporación de nuevas cláusulas anti-abuso (nuevo párrafo 10.6) al texto del Modelo de Convenio. No basta con alegar que la intención o el consenso internacional actual consiste en el establecimiento de medidas para luchar de forma efectiva contra la evasión fiscal internacional que enumera el proyecto BEPS: hay que establecer dichas medidas para que las mismas resulten eficaces y estén dotadas de las pertinentes garantías jurídicas. Ni tan siquiera resulta factible desde una perspectiva jurídica que se incardine las nuevas cláusulas propuestas en el Modelo de Convenio sobre los principios que formulan los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio para que pueda atribuirse eficacia jurídica alguna a las mismas en aquellos Convenios que las omiten o no las incorporan.

Las simples propuestas contenidas en la propuesta BEPS de incorporación de cláusulas anti-abuso no constituyen mecanismo habilitante de la reacción administrativa contra las estructuras que buscan –y encuentran– el Convenio más favorable o *treaty shopping*, por lo que dicha reacción deberá encontrar su sustento legal en otro presupuesto habilitante válido. Dicho en otros términos, si el Convenio de doble imposición es incorrecto, deberá renegociarse o denunciarse el mismo, como mecanismos de mejora convencionalmente previstos en el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, pero no deben utilizarse mecanismos y argumentos con nula cobertura legal para su superación.

6. La jurisprudencia más reciente del TJCE en la materia

Son numerosos los estudios sistemáticos y concretos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo en relación al análisis de compatibilidad con el ordenamiento de la UE y, en particular de las libertades fundamentales, de las cláusulas tributarias anti-abuso ¹⁴.

Nos vamos a detener únicamente aquí a destacar aquellos puntos esenciales desarrollados por el Tribunal que, en cierta medida, contrastan con el enfoque que subyace en los planteamientos actuales de la OCDE y de la Comisión Europea para hacer frente a la lucha contra la evasión fiscal internacional y el abuso de las normas tributarias.

Del análisis de dicha jurisprudencia resulta difícil colegir como los representantes de los Estados miembros de la Unión Europea acepten, aún en el seno de la OCDE, propuestas que resultan contrarias al ordenamiento jurídico supranacional que los vincula, generando posibles conflictos jurídicos a posteriori e inseguridad jurídica, que sólo tras un cambio posterior, normativo o jurisprudencial, y bastantes litigios después, podrán solventarse.

14 Baste citar, por todos, Calderón Carrero, J.M. Martín Jiménez, A. J. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Edersa. 2000. Martín Jiménez, A. J. "Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del derecho interno" Documentos IEF. 7/2007. P 3-19.

En primer lugar, el Tribunal de Luxemburgo reconoce la existencia de un principio general de abuso del derecho ¹⁵, aunque no existe en el ámbito del derecho europeo ningún principio general que obligue a los Estados miembros a luchar contra el abuso de las normas tributarias ¹⁶.

Es dudosa la propuesta de la Comisión porque puede contrariar, de forma directa y en algunos supuestos, las normas de derecho derivado, como es el caso de la Directiva matriz-filiales

El Tribunal de Justicia afirma que: “en cualquier caso, debe señalarse que en Derecho de la Unión no existe ningún principio general del que derive la obligación de los Estados miembros de luchar contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa y que se oponga a la aplicación de una disposición como la controvertida en el litigio principal cuando la operación imponible deriva de esas prácticas y no está en juego el Derecho de la Unión.”¹⁷

Dicho en otros términos, los Estados no pueden alegar el principio de prohibición de abuso de Derecho conjuntamente con el principio de cooperación leal del artículo 4 TUE, apartado 3, para evitar la aplicación de normas que permiten escapar a los obligados tributarios de los mecanismos internos de reacción contra el abuso y las simulaciones.¹⁸

15 El Tribunal reconoce la prohibición del abuso del Derecho como un principio inherente al ordenamiento de la Unión Europea, disponiendo de mecanismos de reacción contra el abuso del Derecho de la Unión Europea. El Tribunal formuló la existencia de dicho principio de forma explícita en la sentencia Emsland-Stärke, caso C-110/99 - Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2000. Emsland-Stärke GmbH contra Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Asunto C-110/99. Rec 2000 I-11569-, a partir de la positivización de sus elementos que contenía el derecho comunitario derivado, aunque previamente ya había sido reconocido sin formulación explícita en las sentencias Van Binsbergen, C-33/74 - Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de diciembre de 1974. Johannes Henricus Maria van Binsbergen contra Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. Asunto 33-74. Rec 1974 01299-, o Kefalas C-367/96 - Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 1998. Alexandros Kefalas y otros contra Elliniko Dimosio (Estado helénico) y Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE). Asunto C-367/96. Rec 1998 I-02843-, p. 22. Conforme a dicha formulación, el Derecho de la Unión Europea no puede ser alegado de forma fraudulenta. Sentencias Centros, C-212/97, p. 25, Inspire Art C-167/02, p. 143.

Vid. García Prats, F.A. “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario” en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición*. IEF. 2002, p. 163-205. García Prats, F. A. “The abuse of tax law: prospects and analysis” en *Essays in International and European Tax Law* (ed. G. Bizioli) Jovene Editori. 2010. P 50-148.

16 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 29 de marzo de 2012. Ministero dell'Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate contra 3M Italia SpA. Asunto C-417/10. No publicada todavía.

17 Sentencia 3M, cit., p. 32.

18 El asunto se refiere a la posible utilización de una medida prevista en el ordenamiento tributario italiano, que habilitaba al obligado tributario a solicitar la extinción de los litigios tributarios mediante el pago de un importe equivalente al 5 % de la cuantía del litigio, como medida para evitar la duración excesiva de los procedimientos. El juez nacional albergaba dudas de que dicha medida fuera compatible con la *presunta* obligación derivada del ordenamiento comunitario de combatir el abuso, incluido el de las normas tributarias nacionales. En dicho caso, una sociedad americana cedió el usufructo de las acciones de una sociedad italiana controlada por aquélla a otra sociedad establecida en los Estados Unidos. Esta última sociedad, a su vez, cedió dichos derechos a una sociedad italiana mientras se reservaba el derecho de voto en manos del nudo propietario, la sociedad matriz norteamericana. La Administración tributaria italiana consideró que la cesión de usufructo en favor de la sociedad italiana *beneficiaria* era ficticia y que los dividendos distribuidos por la filial italiana a esta última habían sido percibidos en realidad por la sociedad americana, no residente; por lo que procedía aplicar la retención a los no residentes, superior a la practicada que correspondía a las entidades residentes. Asimismo, la Administración tributaria consideró que podía imputarse a la filial italiana la responsabilidad por la aplicación incorrecta de las retenciones impositivas, reclamándole el pago de las cantidades dejadas de retener más las sanciones e intereses correspondientes.

Si el Convenio de doble imposición es incorrecto, deberá renegociarse o denunciarse el mismo, como mecanismos de mejora convencionalmente previstos en el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, pero no deben utilizarse mecanismos y argumentos con nula cobertura legal para su superación

Las normas del derecho de la Unión Europea no pueden ser abusadas y, cuando lo son, el propio derecho de la Unión Europea cuenta con mecanismos que permiten su contravención, aunque corresponda a los jueces nacionales su aplicación. Queda en cambio en manos de los Estados miembros decidir la correcta estrategia de lucha contra el abuso de las normas tributarias, internas o internacionales, aunque deben superar los parámetros de compatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea formulados por el Tribunal de Luxemburgo. En el primer caso, se precisa verificar el objeto y contenido de *cada una* de las libertades fundamentales a efectos de delimitar su correcto uso frente al posible abuso.

Cuando se pretenden utilizar las normas internas de reacción frente al abuso de las normas tributarias, o la elusión tributaria, el Tribunal de Luxemburgo señala que si estas normas inciden sobre el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias, es posible encontrar una justificación a la aplicación de dichas medidas aun cuando generen un efecto restrictivo o discriminatorio, pero únicamente en el caso en que resulte proporcionado su uso. Es por ello importante concretar en qué aspectos y de qué forma debe verificarse dicha proporcionalidad y qué consecuencias tiene la misma para el correcto funcionamiento y acomodo de las normas anti-abuso a las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea.

En la esencia de la configuración proporcional de la reacción frente al abuso de las normas tributarias, el TJCE ha formulado el *concepto comunitario* de los 'montajes puramente artificiales'. La artificiosidad, por tanto, aparece en el núcleo esencial de la verificación del abuso y de la legítima reacción para su contravención. Pero es más, no basta, a juicio del Tribunal, con que uno de los fines sea el de conseguir una ventaja fiscal, ni tan siquiera con que sea uno de los fines principales de la transacción: es la total artificiosidad de la transacción la que permite aplicar -de forma legal- los mecanismos de control fiscal contra la elusión.

La fijación de la artificiosidad, y la distinción entre completa y parcial, no ha sido concretada hasta sus últimas consecuencias por el Tribunal, pero pone de manifiesto en una jurisprudencia constante que no basta con poner de manifiesto una cierta artificiosidad de la transacción; es necesario verificar que la artificiosidad es clara, manifiesta. En cualquier caso, queda por concretar en qué supuestos dicha configuración -la inexistencia de un montaje puramente artificial- queda superada con la verificación del cumplimiento del principio de libre competencia -*at arm's length*-. Al respecto, la sentencia SGI¹⁹ considera que permitir a las sociedades residentes que concedan ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros sin establecer ninguna medida fiscal correctora implica el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades que se encuentren en situación de interdependencia a favor de sociedades cuyo domicilio se encuentre en los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más moderados o en los Estados miembros en los que no se graven tales ingresos. El principio *at arm's length* no se manifiesta, en este momento, como el criterio que determina la existencia

19 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 21 de enero de 2010. Société de Gestion Industrielle (SGI) contra Estado belga. Asunto C-311/08. Rec 2010 I-00487. P 67.

o no de la artificiosidad, sino el mecanismo – proporcional- que permite, una vez demostrada la artificiosidad –el montaje puramente artificial-, su corrección. Recientemente, en la sentencia ITEL CAR, el Tribunal ha afirmado que cuando “la normativa controvertida en el asunto principal afecta igualmente a los comportamientos cuya realidad económica no puede negarse” la normativa va más allá de lo necesario. “Al presumir en tales circunstancias una reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades adeudado por la sociedad prestataria residente, dicha normativa va más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo”. La realidad económica subyacente a las transacciones, que en última instancia también justifica la correcta asignación de la potestad tributaria entre Estados²⁰ constituye el límite infranqueable que no puede ser alterado por las normas tributarias anti-abuso o destinadas a impedir la planificación fiscal agresiva.

Cuando se pretenden utilizar las normas internas de reacción frente al abuso de las normas tributarias, o la elusión tributaria, el Tribunal de Luxemburgo señala que si estas normas inciden sobre el ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias, es posible encontrar una justificación a la aplicación de dichas medidas aun cuando generen un efecto restrictivo o discriminatorio, pero únicamente en el caso en que resulte proporcionado

SU USO

La formulación del concepto comunitario ‘montajes puramente artificiales’ se articula, inicialmente, en torno a la libertad de establecimiento, aunque resulta aplicable igualmente en el resto de libertades y derechos reconocidos por o derivados del derecho de la Unión Europea. La verificación de la artificiosidad, en cambio, deberá tener presente el contenido e implicaciones de cada una de las libertades. La jurisprudencia reciente ha permitido conformar sus elementos de forma progresiva, del modo que sigue.

El Tribunal discutió, en la sentencia *Cadbury Schweppes*, si la constatación de la existencia de tal montaje exigía en efecto, además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se hubiera alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento²¹. La verificación del elemento subjetivo no es irrelevante²², pero la jurisprudencia ha reforzado los elementos objetivos que permiten verificar la existencia de la artificiosidad como elemento fundamental y necesario sobre el que pivota la existencia de un abuso. Por ejemplo, en la sentencia *Komen*, el Tribunal considera que la intención de las partes puede ser relevante para evitar los montajes puramente artificiales carentes de realidad económica con un único

20 El Tribunal de Justicia ha admitido que el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros *puede requerir* que a las actividades económicas de las sociedades establecidas en uno de dichos Estados se les aplique únicamente la normativa tributaria de éste, tanto en lo relativo a los beneficios como a las pérdidas (en particular, las sentencias *Oy AA.*, apartado 54, y de 15 de mayo de 2008, *Lidl Belgium*, C414/06, Rec. p.13601, apartado 31, SGI, cit, p 61.

21 Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de septiembre de 2006. *Cadbury Schweppes plc y Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contra *Commissioners of Inland Revenue*. Asunto C-196/04. Rec 2006 I-07995. P. 64. En sentido similar, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C110/99, Rec. p.11569, apartados 52 y 53, y de 21 de febrero de 2006, *Halifax* y otros, C255/02, Rec. p. 10000, apartados 74 y 75.

22 Conclusiones del Abogado General Leger de 2 de mayo de 2006, asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes*, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* c. *Commissioners of Inland Revenue*, p 116.

fin de lograr si puede deducirse de elementos objetivos.²³ La disfunción que sirve para apreciar la artificiosidad debe verificarse entre la realidad jurídica y los hechos, y no entre aquella y las intenciones de las partes²⁴

En este sentido, la prevención del fraude y evasión fiscal no va más allá de lo necesario si intenta, sobre elementos objetivos y verificables, determinar que una transacción tiene el carácter de montaje puramente artificial²⁵. La existencia de una pérdida financiera para alguno de los Estados miembro no constituye elemento suficiente ni justificativo de la reacción de los Estados per se, ni tampoco criterio para la definición del abuso. La lucha contra los paraísos fiscales también se reconoce por el TJCE como objetivo válido, aunque no exista una definición o concepto comunitario de los mismos, pero también en este caso las medidas de reacción deben limitarse a evitar y corregir los montajes puramente artificiales, que son aquellos comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional²⁶.

En atención a la verificación de dichos elementos objetivos, la determinación de la carga de la prueba resulta esencial en la superación del test de proporcionalidad exigido por el Tribunal de Justicia. En la medida en que el contribuyente pueda presentar, sin restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebra una determinada transacción, la norma tributaria anti-abuso superará las exigencias de proporcionalidad. En cambio, cuando no se acepte la posibilidad de presentar dicha prueba por parte del contribuyente, la medida será desproporcionada. El Tribunal ha profundizado más en esta relación al considerar que la exigencia de dicha prueba, más allá de la mera posibilidad, derivada del carácter general de la norma anti-abuso supera las exigencias de proporcionalidad e impide la justificación de la medida anti-abuso. No pueden existir medidas generales o presunciones generales que consideren a priori la existencia del abuso, puesto que resultan excesivas desde la óptica del derecho de la Unión Europea. Y ello resulta aplicable tanto a las pruebas exigidas para refutar la aplicación de una norma genérica anti-abuso, como aquellas que se exigen para acceder a determinadas ventajas fiscales que supongan una restricción o discriminación a las libertades fundamentales, y que consisten, mediante la inversión de la carga de la prueba, en la demostración de que el obligado tributario no es un defraudador.

Los Estados miembros están autorizados a establecer presunciones sobre montajes artificiales, aunque dejando siempre la posibilidad al obligado tributario de acreditar la realidad de los objetivos comerciales perseguidos con el montaje de que se trate²⁷. Sin embargo, dichas exigencias debe respetar las exigencias del principio de seguridad jurídica.

23 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 12 de julio de 2012. J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV contra Staatssecretaris van Financiën. Asunto C-326/11. P. 33.

24 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 20 de junio de 2013. Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contra Paul Newey. Asunto C-653/11. P. 44.

25 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 3 de octubre de 2013. Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda contra Fazenda Pública. Asunto C-282/12. P. 37.

26 Con carácter general sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C196/04, EU:C:2006:544, p. 5. En relación específica con las medidas contra los paraísos fiscales, Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 1 de abril de 2014. Felixstowe Dock and Railway Company Ltd y otros contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs. Asunto C-80/12.p. 32-33.

27 Conclusiones del Abogado General Jaaskinen de 29 de abril de 2010, Asunto C72/09. Établissements Rimbaud SA contra Directeur général des impôts y Directeur des services fiscaux d'AixenProvence, p. 56.

Además, para legitimar la reacción la cobertura del elemento artificioso debe ser completa –wholly-, por lo que una mera cobertura parcial no tendría la consideración de abusiva.²⁸

En segundo lugar, la ilicitud del comportamiento no reside en la búsqueda de una ventaja fiscal, ni siquiera en que dicha búsqueda constituya la principal o una de las principales motivaciones de la transacción. La existencia de un motivo fiscal, por sí mismo, no es abusivo, sin que pueda establecerse la presunción general de abuso del derecho sobre la base de la existencia de un motivo fiscal hasta el punto de comprometer el ejercicio de las libertades fundamentales. Es la artificiosidad y su verificación el elemento habilitante de la reacción de la normativa tributaria frente al ejercicio de las libertades fundamentales, siempre que las mismas sean proporcionales.

La formulación del concepto comunitario ‘montajes puramente artificiales’ se articula, inicialmente, en torno a la libertad de establecimiento, aunque resulta aplicable igualmente en el resto de libertades y derechos reconocidos por o derivados del derecho de la Unión Europea

Es interesante al respecto traer las conclusiones del Abogado General ²⁹, así como las argumentaciones de la sentencia *SIAT*, en las que el TJCE considera que el principio de seguridad jurídica también modula la verificación de la proporcionalidad de las medidas de reacción contra el abuso y la elusión fiscal. La normativa belga denegaba la deducción de los pagos realizados por las entidades belgas en favor de entidades localizadas en jurisdicciones con una tributación ‘considerablemente más ventajosa’³⁰. El Tribunal de Justicia considera que la legislación belga en cuestión vulnera las exigencias del principio de proporcionalidad, porque el principio de seguridad jurídica exige claridad en la determinación de las consecuencias de la aplicación de las normas jurídicas a los actos de los operadores económicos, así como que sean precisas y previsibles, en especial cuando las mismas *puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas*³¹. La referencia normativa a una ‘tributación considerablemente más beneficiosa’ no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación, dejando dudas en cuanto a su aplicabilidad, faltando a las exigencias del principio de seguridad jurídica. ³² En consecuencia, el Tribunal encuentra en el principio de seguridad jurídica otro elemento para medir y valorar la exigencia de proporcionalidad, para su justificación, al uso de medidas anti-abuso que supongan una cortapisa al ejercicio de las libertades fundamentales.

El principio de seguridad jurídica se ha consolidado como una de las exigencias asociadas a la verificación del principio de proporcionalidad en decisiones posteriores. Así, en la sentencia *ITELCAR*, referida a la normativa portuguesa sobre subcapitalización que se aplicaba a las transacciones realizadas entre entidades que mantenían

28 Lang, M., Heidenbauer, S. “Wholly artificial arrangements” en *A vision of taxes within and outside European borders: Festschrift in honor to Professor Vanistendael*. Kluwer Law International. 2008. P. 597-615.

29 Conclusiones del Abogado General Villalón, presentadas el 29 de septiembre de 2011, en el asunto C-318/10, *SIAT SA* c Estado Belga.

30 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 5 de julio de 2012. *Société d’investissement pour l’agriculture tropicale SA (SIAT)* contra Estado belga. Asunto C-318/10.

Calderón Carrero, J.M. “La seguridad jurídica como límite comunitario a la articulación de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal: una nota sobre la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto *SIAT C-318/10*” *Estudios Financieros*. Revista de contabilidad y tributación. 356/2012, p. 81-104.

31 *SIAT*, cit, p. 59.

32 *SIAT*, cit, p. 27, 57, 58.

unas 'relaciones especiales', en el sentido en que éstas venían definidas en el artículo 58.4 del CIRC portugués, el Tribunal concluye que no respetaba las exigencias del principio de seguridad jurídica y por tanto resultaban desproporcionadas para entenderse como restricción debidamente justificada a las libertades fundamentales afectadas³³.

El Tribunal consideró, por otra parte, en la sentencia *SIAT*, que la regla tributaria belga imponía al contribuyente la obligación de justificar la realidad y veracidad de todas las prestaciones, demostrando la normalidad de todas las remuneraciones vinculadas a éstas, y al mismo tiempo enervaba la obligación de la Administración de demostrar la existencia de un indicio de fraude o de evasión fiscales³⁴. La regla, por tanto, podía ser aplicada con independencia de cualquier *criterio objetivo y comprobable por terceros* que sirviera de *indicio de la existencia de un montaje puramente artificial*, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. La regla, en cambio, resultaba de aplicación de forma general teniendo en cuenta únicamente *el nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido*. Criterio éste, el de la aplicación general y desprovista de cualquier verificación de la artificiosidad que también resulta contraria –por desproporcionada– a la admisibilidad de la normativa tributaria anti-abuso.

El Tribunal reitera la necesidad de verificar, mediante criterios objetivos y comprobables por terceros, aunque sea por indicios, la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional³⁵. La verificación del nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido no constituye criterio válido ni aceptable para demostrar dicha artificiosidad.

Estas afirmaciones son importantes si las contrastamos con algunas de las iniciativas presentadas en el seno de la OCDE y de la Comisión Europea que hemos analizado en los párrafos anteriores. Estas propuestas parten de la verificación de la existencia de motivos fiscales no como mecanismo de verificación o de prueba de la artificiosidad, sino como el elemento expreso que define la legítima reacción del ordenamiento como consecuencia de la antijuridicidad. A nuestro juicio, la finalidad fiscal de una transacción económica –la realización de una transacción buscando una ventaja fiscal– no permite considerar per se a la misma como abusiva, en especial en aquellas medidas de incentivo fiscal que buscan, precisamente incentivar determinadas conductas dotándolas de un mejor régimen tributario –la adquisición de una vivienda, la realización de una operación societaria, la creación de empleo,...-. Por el contrario, únicamente puede constituir un indicio de la ausencia de sustancia o correlación con la finalidad o naturaleza de la transacción y, acompañada de otros elementos, elemento de verificación de la artificiosidad o engaño de la misma. En el bien entendido que incluso la ausencia de motivos económicos válidos permite *presumir* la existencia de evasión, elusión o fraude, de acuerdo con el derecho comunitario derivado, pero no definirlos como elemento suficiente.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea es meridiano al respecto:

33 ITELCAR, cit. p. 43-45.

34 SIAT, cit. p. 55.

35 SIAT, cit. p. 56.

“... ni los motivos fiscales ni la circunstancia de que las mismas operaciones podrían haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que está domiciliado el contribuyente pueden, por sí mismos, permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trata son irreales y mendaces”³⁶.

En consecuencia, de la jurisprudencia consolidada del TJUE en materia de compatibilidad de las normas tributarias anti-abuso se extraen conclusiones interesantes que ponen de manifiesto que algunas de las medidas y reacciones que se están formulando en la actualidad en la lucha contra la planificación fiscal agresiva no encuentran suficiente encaje legal en las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea.



36 Véase en este sentido, entre otras, las sentencias Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, p. 69, y SIAT, p. 51.

