

EL "TREATY SHOPPING" VISTO DESDE LA OPTICA DEL DERECHO COMUNITARIO

Ramón Casero Barrón

Abogado

Miembro de la AEDAF

Es un hecho que el "treaty shopping" y las estructuras de canalización han sido utilizadas y son utilizadas por grupos multinacionales localizados en el territorio de la Unión Europea, para aprovecharse de los tratamientos fiscales más beneficiosos que otorgan los distintos Tratados para evitar la doble imposición firmados por los Estados miembros con terceros países.

¿Cuál es el Tratado bilateral que contiene un artículo sobre "withholding" sobre dividendos que posibilite la mejor salida de los mismos del territorio de la Unión Europea hacia las sociedades matrices localizadas en terceros países? ¿cuál es el Tratado que contiene la cláusula de deducción internacional por dividendos que implique la mejor entrada de los dividendos provenientes de las filiales localizadas en terceros países a una sub-holding comunitaria? ¿cuál es el Tratado fiscal que contiene una mejor definición de establecimiento permanente, o de otros términos esenciales, el que establece el mejor procedimiento amistoso o cláusula arbitral, o de intercambio de información?, etc.

Frente a las cláusulas tanto a nivel de los Tratados fiscales como en la legislación interna de cada Estado, de evitación del abuso de los convenios, surge la pregunta si la garantía de las libertades fundamentales, y más concretamente de la libertad de establecimiento, recogidas en los artículos 52-58 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, puede llegar a implicar un reconocimiento del "treaty shopping" o de las estructuras de canalización, pues la única excepción a la libertad de establecimiento que aparece en el artículo 56 del Tratado de la CEE, cuestiones de orden público, no parece aplicable en esta materia de ámbito netamente fiscal.

No obstante lo anterior, es un hecho que la legislación antiabuso ha sido recogida ya por el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de "motu proprio", e incluso aparece expresamente disponible a los Estados miembros en las Directivas en materia fiscal.

Pese a ello, sería necesario analizar la posible legitimación del "treaty shopping" desde un punto de vista de la cláusula de nación más favorecida o preferencia comunitaria.

E S T U D I O S

EL PRINCIPIO DE NACION MAS FAVORECIDA O PREFERENCIA COMUNI-TARIA

La doctrina legal y el Tribunal de Justicia de Luxemburgo aceptan la cláusula de tratamiento igualitario o de nación más favorecida, apoyándose para ello en la interpretación de las libertades fundamentales en un mercado interno y en el principio de no discriminación. El principio de nación más favorecida no se encuentra recogido expresamente en el Tratado de Maastricht, pero se considera inherente al concepto de una comunidad cerrada de Estados: un Estado miembro no debe dar un trato a los nacionales (incluyendo a las compañías residentes) de otro Estado miembro que pueda ser menos favorable que el trato que otorga a los nacionales de otros Estados miembros o de un tercer país.

POSTURAS A FAVOR DE LA APLICACION DE LA PREFERENCIA COMUNI-TARIA

Determinados autores proponen aplicar este principio incluso a los Tratados para evitar la doble imposición: un Estado miembro debe extender a los nacionales de otro Estado miembro las preferencias que en sus Tratados fiscales se otorgan a un concreto Estado miembro o a un Estado tercero.

Sobre la base de la preferencia comunitaria sobre los Tratados internacionales entre los Estados miembros, algunos autores consideran que el trato preferencial otorgado por un Estado miembro A a los residentes de otro Estado miembro B de acuerdo con un Tratado concluido con B puede que no sea por más tiempo denegado a los residentes de otro Estado miembro.

En el caso concreto de un trabajador transfronterizo belga que desarrolla sus actividades en Alemania, y que está sometido a un tratamiento fiscal peor de acuerdo con el Tratado entre Bélgica y Alemania, que el tratamiento de un trabajador transfronterizo holandés en la misma situación de acuerdo con el Tratado entre Holanda y Alemania. ¿No se debería otorgar el mismo tratamiento fiscal del nacional holandés como no residente en Alemania al nacional belga (o a cualquier otro nacional de otro Estado miembro) que a su vez es un trabajador transfronterizo no residente en Alemania?

La amplia gama de beneficios fiscales de acuerdo con los Tratados fiscales en el marco de la Unión Europea, supone una discriminación de los no residentes de un Estado miembro frente a los no residentes de otro Estado miembro, y puede suponer una violación del Tratado de la Unión, al menos que esa discriminación se pueda justificar por una poderosa razón como puede ser razones de interés público. Ahora bien, el descenso de los recursos monetarios del Estado alemán como consecuencia de la primacía de la preferencia comunitaria no se puede considerar como un interés público merecedor de protección comunitaria; es injustificable el sustentar determinadas actividades discriminatorias sobre la base de la protección de los intereses recaudatorios de un Estado miembro.

En el caso Halliburton, tanto el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, junto con las conclusiones del Abogado General, parece que realizan una aplicación del principio de preferencia comunitaria o nación más favorecida. A (Halliburton Inc.) una compañía residente en EE.UU., es sociedad matriz de una compañía B residente en Alemania, poseyendo esta última un establecimiento permanente en Holanda. Se decide transferir los activos del establecimiento permanente por parte de B a una sociedad C de nueva creación en los Países Bajos (Halliburton Services, BV), constituida por A. La exención del impuesto holandés sobre propiedades inmobiliarias en los casos de reestructuraciones empresariales no es aplicable, puesto que la legislación holandesa establece que la misma entra en juego en las reestructuraciones de grupos de sociedades, donde el transmitente, el adquirente y la sociedad matriz deben ser residentes holandeses.

El Tribunal considera que por aplicación del artículo de no discriminación del tratado fiscal entre Holanda y EE.UU., la citada restricción a la exención no se podría haber aplicado en el supuesto que el establecimiento permanente fuese poseído por una sociedad residente en el último Estado mencionado. Y este razonamiento le da pie al Abogado General para especular que el Tribunal debería hacer prevalecer el derecho de la compañía residente de un estado miembro A (Alemania) a reclamar en sus relaciones con otro Estado miembro B (Holanda) el tratamiento fiscal más ventajoso que el estado B otorga a los residentes del Estado C (EE.UU.) de acuerdo con el Tratado para evitar la doble imposición entre el Estado miembro B y el tercer Estado C.

El profesor KLAUS VOGEL en "Tributación de rentas transfronterizas, armonización y neutralidad fiscal en la legislación de la Comunidad Europea", Fundación para los estudios de fiscalidad internacional, l.994, establece que los Estados miembros están sujetos a los dictados comunitarios en sus relaciones con Estados terceros (según establece el artículo 234 del tratado). De este modo, un Estado miembro no puede discriminar en relación con un nacional de otro Estado miembro tanto en su legislación doméstica como en un Tratado con un Estado no miembro. Por ello, considera que el artículo 28 del Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Alemania, que niega determinados beneficios fiscales a compañías detentadas por nacionales de terceros países, siendo indiferente que sean o no nacionales de otro estado miembro, supone una violación de la legislación comunitaria.

POSTURAS EN CONTRA DE LA NO APLICACION DE LA PREFERENCIA COMUNITARIA

Otros fiscalistas, entre los que se incluyen miembros de las Administraciones fiscales nacionales, cuestionan la aplicación incondicional del principio de preferencia comunitaria o de nación más favorecida a los Tratados fiscales, del mismo modo en que es aplicado en la organización agrícola o en otro tipo de convenios con Estados miembros o no. Incluso, la Comisión de la Unión Europea parece cuestionar su aplicación a los Convenios para evitar la doble imposición.

E S T U D I O S

Así, en respuesta a preguntas de miembros del Parlamento europeo relativas a la discriminación y restricción de la competencia entre empresas aseguradoras establecidas en la Comunidad, como consecuencia del diferente tratamiento que en relación con el "Federal Excise Tax", exención del FET, se da entre los diversos Tratados firmados entre los distintos Estados miembros y un tercer Estado (Estados Unidos), la Comisión no acude a la aplicación del principio de preferencia comunitaria o de nación más favorecida.

En otra pregunta a la anterior comisaria, señora Scrivener, en el Parlamento, sobre si con la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, el concepto de nación más favorecida se aplicaría a los Tratados fiscales firmados entre a) otro Estado miembro y b) con un tercer país, es decir, si cuando el Tratado concluido por el Estado miembro A de un contribuyente con otro Estado miembro B es menos favorable que el Tratado concluido por ese Estado miembro B con otro Estado miembro C (o un tercer Estado D), el contribuyente del Estado A está legitimado para aplicar los artículos más beneficiosos del Tratado con el tercer Estado. La comisaria respondió: *"La Comisión considera que en el estado actual de la legislación comunitaria, ésta no obliga a un estado miembro a otorgar automáticamente el tipo de "withholding tax" de su Acuerdo bilateral más favorable al contribuyente de otro Estado miembro que no se encuentra bajo el campo de aplicación de ese Convenio"*.

De esta forma la comisaria recuerda que en el campo de los Convenios para evitar la doble imposición la competencia permanece del lado de los Estado miembros, ejercida de acuerdo con el respeto a los principios comunitarios y las reglas como la de la no discriminación y el respeto a las libertades fundamentales recogidas en el Tratado. En el estado actual de la legislación comunitaria, y ante la ausencia de una política común de los impuestos sobre la renta, la Comisión se decanta por la no aplicación de la regla de la nación más favorecida a los Tratados fiscales.

COMPETENCIA FISCAL O POLITICA ARMONIZADORA

El principio de la preferencia comunitaria va más allá de la regla de la no discriminación, pues limita la libertad contractual de los Estados miembros y desplaza la política nacional de Tratados fiscales por una política común de Tratados que no está en ningún lado definida y que se encuentra asignada a la Comunidad en el Tratado de la Unión Europea.

Un Estado miembro tiene el derecho, a través de su red de Tratados fiscales, de atraer inversiones extranjeras, tecnología, etc., a través de tipos de "withholding" cero o bajos; mientras otros Estado intentarán potenciar la exportación de capitales a nivel de los Tratados mediante la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero. Un Estado miembro estará de acuerdo en incluir una cláusula de arbitraje bilateral mientras que en otro Estado miembro su introducción con un tercer país puede dar lugar a problemas constitucionales. La aplicación del principio de nación más favorecida en los

Tratados fiscales puede dar lugar a problemas presupuestarios (dependiendo en el nivel de "withholding tax" o del sistema de eliminación de la doble imposición) o en la política impositiva interna de un Estado.

La multilateralidad de las preferencias establecidas en los Tratados fiscales es visto como el estándar ideal de la tributación internacional. En el escenario fiscal mundial, y también en la escena comunitaria de la imposición sobre la renta, ese ideal sólo puede ser alcanzado sobre la base de un común denominador de pocos Convenios. La multilateralidad no podrá reemplazar la bilateralidad mientras los Estados miembros no compartan suficientemente unas políticas y normativas comunes, ya sea de una manera espontánea o como consecuencia de la armonización normativa.

CONCLUSION

El Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en su sesión de Londres (1.946) dijo que el carácter bilateral que los Convenios fiscales tienen no es el campo de aplicación ordinario de la cláusula de nación más favorecida, pero que, sin embargo, dada la estrecha relación entre los Convenios fiscales y los comerciales, conforme la uniformidad en los Convenios bilaterales aumente, sería posible la extensión de esa cláusula a los acuerdos fiscales.

De esta forma y dada la uniformidad conseguida en el caso de los Convenios para evitar la doble imposición mediante el Modelo de Convenio de la OCDE, existen recientemente algunos Tratados firmados por España, como es el caso del firmado con Argentina y con México, donde expresamente se incorpora la cláusula de nación más favorecida.

Toda esta argumentación nos lleva a la conclusión; que si no se realiza una acción común por parte de la Comunidad Europea en materia de fiscalidad de la renta, la no aplicación del principio de preferencia comunitaria siempre implicaría la legitimación del "treaty shopping".

De acuerdo con el Modelo de convenio de la OCDE y en la práctica totalidad de tratados fiscales bilaterales concluidos entre los Estados miembros de la Unión Europea, el acceso a los tratados y a la eliminación de la doble imposición que otorgan está restringido a los residentes de los Estados signatarios (artículo 1 del Modelo de Convenio). Como añadido, se encuentra la cláusula de limitación de beneficios de la mayoría de los Tratados fiscales firmados por los Estados Unidos, que restringe el acceso a los Tratados fiscales, como es el caso del firmado con Alemania y con España.

Como establece el profesor KEES VAN RAAD, en el libro de la Fundación para estudios de fiscalidad europea, "Tributación de las rentas transfronterizas, armonización y neutralidad en la legislación de la Comunidad Europea", para valorar si la tributación es discriminatoria en los supuestos de aplicación de los tratados, la comparación no se realiza entre un no residente y un residente, sino entre un no residente y otro no resi-

E S T U D I O S

dente: si el Estado A de acuerdo con el Tratado firmado con el Estado B otorga un tratamiento impositivo a un residente de B por una renta de fuente del Estado A peor que el establecido en el Tratado A-C.

La cuestión, entonces, radica en si la cláusula de no discriminación del Tratado de la Comunidad Europea solamente contempla el supuesto de un tratamiento menos favorable en relación con un contribuyente residente, o si por el contrario va más allá, y prohíbe todo tipo de tratamiento discriminatorio, tanto en la comparación con residentes como en la comparación con no residentes.

De las cinco cláusulas de tratamiento no discriminatorio establecidas en el Tratado de la Comunidad Europea (artículos 7, 48, 52, 59 y 67), sólo las cláusulas incorporadas en los artículos 7, 48 y 67 incluyen la comparación con no residente. Ello implica que se suscite la siguiente cuestión: si el artículo 7 como "lex generalis" frente a las "leges especiales" de los artículos 48, 52, 59 y 67, puede completar el alcance limitado de los artículos 52 y 59, y si, además, no existe una justificación de ese tratamiento discriminatorio, que permita a un Estado diferenciar en sus Tratados con otros Estados.

Entonces, la restricción al acceso a los tratados fiscales, establecida en el Modelo de convenio de la OCDE, supone, en primer lugar, cuestionarse la compatibilidad de la misma con las cláusulas de no discriminación del Tratado de la Comunidad Europea, desde el momento en que se fuerza a los empresarios con sucursales extranjeras a las que se atribuyen las rentas procedentes de terceros Estados a reorganizar su estructuras societarias para evitar la efectiva doble tributación que se produce en determinados casos. Y, en segundo lugar, en relación con la cláusula de limitación de beneficios, que en principio se produce en el Tratado entre Alemania y Estados Unidos de 1.989, y que puede aparecer en los Tratados fiscales entre Estados miembros.

Pues bien, los dos tipos de restricciones de acceso a los tratados fiscales se pueden considerar por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo como incompatibles con una o más de las cláusulas de no discriminación establecidas por el Tratado de la Comunidad Europea.

