



FACULTAD DE DERECHO

**LA PLANIFICACIÓN FISCAL ABUSIVA  
DE LAS GRANDES MULTINACIONALES.  
ÚLTIMAS TENDENCIAS EN EL ÁMBITO  
DE LA UE Y DE LA OCDE**

Autora: Andrea Guembe Ramírez  
Tutor: Ramón Casero Barrón

Madrid  
Abril de 2014

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. EL RÉGIMEN DE LA FISCALIDAD DIRECTA E INDIRECTA.....	6
3. LA PLANIFICACIÓN FISCAL EMPRESARIAL. EL CARÁCTER ABUSIVO.....	9
4. LAS NORMAS ANTI-ELUSIÓN O ANTI-ABUSO.....	12
4.1. Concepto.....	12
4.2. El carácter discriminatorio o restrictivo.....	13
4.3. La aplicación de las excepciones de interés general.....	15
4.4. Clasificación según la fuente.....	19
4.4.1. Las normas anti-abuso convencionales.....	19
4.4.2. Las normas anti-abuso nacionales y el principio de proporcionalidad.....	24
4.4.3. Compatibilidad con el Derecho Comunitario.....	27
5. ÁMBITO COMUNITARIO: LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA.....	31
5.1. Legislación.....	31
5.2. Jurisprudencia en relación al abuso de las libertades comunitarias.....	31
5.2.1. Libertad de establecimiento.....	32
5.2.2. Libertad de circulación.....	38
6. LA COMISIÓN EUROPEA.....	40
7. LA OCDE Y SU PLAN DE ACCIÓN.....	43
8. CONCLUSIONES.....	44
9. BIBLIOGRAFÍA.....	46

## **LISTADO DE ABREVIATURAS**

TJCE: Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CDI: Convenios para evitar la Doble Imposición

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

MC: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE

BEPS: Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE

## **RESUMEN**

La planificación fiscal abusiva supone la obtención de beneficios fiscales derivados de la utilización inadecuada de la norma tributaria. Dado que la lucha contra este tipo de prácticas abusivas constituye un motivo imperioso de interés general, en ocasiones se permite la existencia de medidas nacionales o convencionales que incluyen cláusulas restrictivas de las libertades comunitarias. Son las denominadas normas o cláusulas anti-elusión o anti-abuso. Se aceptan por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea aquellas que tienen la finalidad primordial de actuar frente a la elusión fiscal y los montajes puramente artificiales.

## **ABSTRACT**

Abusive tax planning involves obtaining tax benefits arising from the improper use of tax law. Since the fight against such abusive practices are entitled for the preservation of the public revenues, national or treaty laws that include restrictive clauses of EU freedoms are allowed based in general interest reasons. These rules are called anti-abuse clauses. These rules are accepted by the European Union Justice Court when the primary purpose of them is to act against tax avoidance and wholly artificial arrangements.

## 1. INTRODUCCIÓN

La elección de este tema ha sido fruto de múltiples factores, tales como mi preferencia por el Derecho Financiero y Tributario dentro de la carrera de Derecho, el interés que muestro por el mundo empresarial y económico y, en especial, mi curiosidad personal por analizar la forma en la que reaccionan los organismos institucionales y comunitarios frente a las prácticas empresariales abusivas.

Vivimos en un mundo globalizado y en creciente interconexión, en el que la creación de valor y la maximización de beneficios por parte de las empresas es el objetivo fundamental y prioritario. Dicha finalidad lucrativa no supone ningún problema desde el punto de vista de la legalidad, sólo es cuestionable cuando alguna de dichas empresas debilita la carga legal y ética de sus objetivos en aras de mejorar los márgenes económicos.

Precisamente, es en el ámbito de la **fiscalidad empresarial internacional**, donde mayores argucias existen y donde, a costa de dichas irregularidades, las empresas consiguen mayores ahorros fiscales y elusión de impuestos. Basta con observar una cuenta de pérdidas y ganancias de una empresa de tamaño considerable y ver la enorme cuantía destinada a las arcas estatales. Es un deber y obligación que no pueden eludir. Si bien es cierto que también gozan del derecho a minimizar esa carga fiscal a través de mecanismos lícitos que mejoren la eficiencia fiscal. Otro asunto diferente es que dichos mecanismos rocen la ilegalidad o más bien la vulneren. La cuestión, por tanto, será la de determinar cómo discernir cuando estamos en un caso o en otro.

La fiscalidad internacional actual está caracterizada por los siguientes factores<sup>1</sup>: La libre circulación de capitales, el principio de independencia, el principio de libre competencia y una multiplicidad de jurisdicciones fiscales, en las que se incluyen:

- Sistemas tributarios con un impuesto sobre la renta que grava los beneficios empresariales y las rentas del capital

---

<sup>1</sup> SOLER ROCH, M.T., y SERRANO ANTÓN, F. (dir). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 80.

- Sistemas tributarios que gravan los beneficios empresariales y las rentas de capital de forma atenuada al resto de las rentas
- Sistemas tributarios que contienen determinados regímenes fiscales que permiten una tributación extraordinariamente reducida o nula
- Paraísos fiscales

Por todo ello, el objetivo perseguido en este Trabajo será revisar cuál ha sido la reacción de los organismos internacionales frente a las conductas abusivas encaminadas a obtener un beneficio fiscal derivado de las diferencias entre los regímenes tributarios nacionales.

La metodología consistirá en una primera delimitación del concepto de planificación fiscal abusiva para, posteriormente, enfocarme en el ámbito de las normas anti-elusión o anti-abuso, tanto su concepto y clasificación, como su vinculación con el Derecho Comunitario. Posteriormente, centraré el estudio en la jurisprudencia del TJUE y en la postura y actuaciones de la Comisión y la OCDE.

## **2. EL RÉGIMEN DE LA FISCALIDAD DIRECTA E INDIRECTA**

Antes de centrarnos en las iniciativas y actuaciones llevadas a cabo por parte de los diferentes organismos comunitarios e internacionales tendentes a evitar la planificación fiscal abusiva, se hace necesario hacer un breve repaso a la armonización fiscal existente en el ámbito comunitario y comprender cómo la ausencia de dicha armonización en materia de Impuesto de Sociedades perjudica y dificulta la libre circulación de capitales y la posibilidad de evitar los abusos fiscales de las multinacionales que operan en más de un Estado Miembro.

El ámbito de la **fiscalidad indirecta (IVA)** se encuentra armonizado (aunque no los tipos de gravamen), por lo que podemos hablar de un mercado comunitario único. En este caso es relativamente más sencillo hablar de un concepto de práctica abusiva, de elusión fiscal. Es esencial un alto grado de armonización porque los impuestos indirectos pueden ser un obstáculo inmediato para la libre circulación de mercancías y para la libre prestación de servicios dentro del Mercado Interior y falsear la competencia.

El artículo 113 del TFUE concreta que es imprescindible “la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, [...] para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”

Sin embargo, el régimen de la **fiscalidad directa (renta y sociedades)** no está armonizado, por lo que existen diferencias entre Estados. Nos encontramos con diferentes estrategias, estructura de tributos y jerarquía de fuentes en cada estado. No existen competencias comunitarias específicas, sino sólo directivas que pretenden coordinar los regímenes de los Estados miembros (directiva en materia de reestructuraciones empresariales y directiva en materia de pago de cánones e intereses entre empresas asociadas).

A diferencia de la expresa mención en el TFUE acerca de la imposición indirecta, en el caso de la directa únicamente contamos con una referencia implícita en el artículo 115 TFUE en el que menciona la necesidad de “adopción de directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”.

Nos enfrentamos a un problema de falta de coordinación, con reacciones distintas por parte de cada Estado. Esto lleva ineludiblemente a una falta de seguridad jurídica. La permisividad de que dichos impuestos se encuentren en manos de los Estados miembros obliga a que éstos tengan que respetar estrictamente los principios y libertades fundamentales dentro de la UE. Además, se hace particularmente necesario coordinar los sistemas impositivos nacionales para prevenir la discriminación en situaciones transfronterizas o suprimir obstáculos al ejercicio de las libertades fundamentales. Ante la creciente integración comunitaria, se hace esencial una armonización del Impuesto de Sociedades.

Cuanto más se tenga en consideración la primacía del Derecho Comunitario, mayor posibilidad existirá en equilibrar los intereses de todos los Estados. En sus manos está la opción de modificar el actual régimen de imposición directa, aunque parece evidente la ausencia de voluntad en armonizarla. Sin embargo, sí se ha logrado cierto diálogo dirigido a la concreción de intereses comunes tales como la necesidad de luchar contra

la erosión de bases imponibles, o prevenir el fraude fiscal. Se trata de motivos de interés general, de los que no existe una lista tasada, sino que los Estados miembros y los tribunales nacionales pueden alegar las causas justificativas que consideren oportunas ante el TJUE. La jurisprudencia del TJUE ha desarrollado el modo en que estos “motivos de interés general” pueden prevalecer sobre las libertades comunitarias.

En la Comunicación de la Comisión de 2006<sup>2</sup>, acerca de la coordinación de la imposición directa, se transmite la necesidad de promover la colaboración entre los Estados miembros en materia de imposición directa, de forma que se logren suprimir las diversas discriminaciones y la doble imposición que deriven de disposiciones fiscales fundadas esencialmente en consideraciones de carácter nacional. De esta forma, se pretende reaccionar ante un tratamiento fiscal incoherente resultado de aplicarse en un contexto transfronterizo. La postura de la Comisión no tiene por objeto sustituir los sistemas fiscales nacionales por un único sistema comunitario, sino reforzar la cooperación y mejorar la coordinación de legislaciones.

Entiende la Comisión, en relación al impuesto de sociedades, que el único medio para luchar contra los obstáculos fiscales que sufren las empresas con actividad en más de un Estado miembro es autorizar que los grupos multinacionales tributen, para el conjunto de sus operaciones en la UE, conforme a una base tributaria consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

Como bien se afirma en la sentencia **Test Claimants in the FII Group Litigation**<sup>3</sup>: “si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercerla respetando el Derecho comunitario”.

---

<sup>2</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. “La coordinación de los sistemas de impuestos directos de los Estados Miembros en el mercado interior”. COM 2006/823, de 19 de Diciembre de 2006. No publicada en el Diario Oficial.

<sup>3</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Diciembre de 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, apartado 35

### 3. LA PLANIFICACIÓN FISCAL EMPRESARIAL. EL CARÁCTER ABUSIVO

La **planificación fiscal empresarial** es un hecho provocado por las divergencias en materia fiscal entre Estados. Realmente, tal y como menciona Abelardo Delgado Pacheco<sup>44</sup>, esas diferencias vienen causadas por los propios Estados, unos en mayor medida que otros, dado que con dichas diferencias fiscales pueden lograr un mayor atractivo de cara a las inversiones extranjeras. Esas diferencias son aprovechadas por las multinacionales, tanto en sus decisiones de inversión, como en el diseño de estrategias de ahorro fiscal a través de la constitución de filiales en los territorios o jurisdicciones más atractivas (deslocalización).

Por tanto, para poder entrar en el asunto, es esencial describir qué aspectos son los que difieren entre una planificación fiscal simple y una abusiva o agresiva:

- **Planificación fiscal simple.** Se trata de la búsqueda de una estrategia que en materia de fiscalidad sea lo más eficiente posible. Son mecanismos lícitos y legítimos. El objetivo es optimizar, minimizar la carga tributaria, lograr el máximo ahorro fiscal a través de la economía de opción, sin que se pueda calificar de ningún modo esta acción como ilícita. El Tribunal ha entendido que la planificación fiscal simple es una actuación totalmente legítima, adoptando una postura similar respecto al ejercicio de las libertades comunitarias con la finalidad de obtener un ahorro fiscal.
- **Planificación fiscal abusiva o agresiva.** Puede denominarse de forma más convencional elusión fiscal, abuso o fraude de ley. El problema de la denominación es que, según en qué Estado nos encontremos, la forma de designar estas prácticas es distinta. En lo que no existe discusión alguna es en que estamos ante mecanismos considerados ilícitos legales. En la jurisprudencia del TJUE, existe una diferenciación relativamente clara entre los conceptos de evasión o fraude fiscal y de abuso. En muchas sentencias, el Tribunal ha venido usando los términos “elusión”, “evasión”, “fraude” y “abuso” indistintamente; incluso, muchas veces, ha usado dos de estas palabras como si se tratara de sinónimos.

---

<sup>44</sup> DELGADO PACHECO, A., “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *ICE*, nº 825, Septiembre-Octubre 2005.

La **elusión fiscal** se produce cuando un contribuyente lleva a cabo actuaciones específicas para evitar la realización del hecho imponible de la norma tributaria. De forma que, la falta de dichas actuaciones, habría dado lugar a la exigibilidad del tributo. Por tanto, lo que se produce es una manipulación de los elementos tenidos en cuenta por una normativa para gravar una actividad económica. Hablamos de casos en los que el contribuyente modifica un elemento concreto, como podría ser el lugar de residencia o el lugar de establecimiento de una filial, manipulando así los hechos para beneficiarse de una determinada norma.

La **evasión fiscal** consiste en la violación de una obligación tributaria fruto de la realización del hecho imponible de la norma. El Estado, a través de las sanciones penales, está legitimado para reaccionar frente a estas actuaciones dolosas.

Como veremos en el punto 4.3, la lucha contra la evasión fiscal enlaza directamente con la causa de justificación, aceptada por el Tribunal, de garantizar o preservar los controles fiscales, especialmente en los casos en los que no se dispone de un instrumento jurídico suficiente para acceder a la información tributaria.

Mientras que los Estados suelen utilizar los conceptos de prevención de la elusión o evasión fiscal, el TJUE suele referirse a “**montajes puramente artificiales**”.

El hecho de que la lucha contra las prácticas abusivas constituya un motivo imperioso de interés general, da lugar a que el TJUE acepte y defienda la existencia de medidas con cierto carácter discriminatorio o restrictivo de las libertades comunitarias, siempre que la finalidad primordial de las mismas sea actuar frente a la elusión fiscal. Como veremos, el Tribunal exigirá ciertos requisitos a estas normas, como la proporcionalidad, la coherencia y la adecuación de las mismas al fin legítimo perseguido.

¿Dónde se encuentra el límite entre lo que se entiende por planificación fiscal simple y lícita, frente a una planificación abusiva y contraria a Derecho? El problema del límite nos lleva indiscutiblemente a la dificultad que existe en equilibrar la seguridad jurídica frente al abuso de derecho.

El límite serán las libertades fundamentales. El TJUE, en ocasiones, lleva a cabo una delimitación negativa, ya que no estudia si se produce planificación fiscal abusiva, sino el hecho de si se violan las libertades mencionadas. Se violan cuando existe abuso,

elusión o fraude fiscal (definiciones distintas según el Estado). En numerosas ocasiones veremos cómo la empresa en cuestión simplemente actúa en virtud de una normativa nacional. El problema será que las propias leyes nacionales de los Estados miembros son las que crean una restricción a las libertades, por ser discriminatorias o restrictivas. En otros casos, la empresa denunciará que una norma nacional es discriminatoria por no permitirle llevar a cabo determinadas operaciones fiscales.

Por tanto, lo esencial en este punto será ver cómo delimita el TJUE el concepto de abuso de derecho, si lo delimita de forma positiva, a través de la protección de las libertades y principios comunitarios, o si lo hace de forma negativa, interpretando los abusos que un sujeto lleva a cabo en la fiscalidad empresarial.

Como veremos más adelante, es en las cuestiones prejudiciales planteadas por los tribunales nacionales donde el TJUE ha ido desarrollando y delimitando el concepto.

En la conocida sentencia **Cadbury**<sup>5</sup>, el TJCE defendía el hecho de que los nacionales de un Estado miembro, no pueden tratar de evitar “abusivamente” la aplicación de su legislación nacional aferrándose a la normativa comunitaria, ni tampoco invocar las normas comunitarias “de forma abusiva o fraudulenta”.

Sin embargo, hay que hacer énfasis en lo que añade el tribunal: “el hecho de que un nacional comunitario, persona física o jurídica, haya sacado provecho de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside, no autoriza, por sí solo, a privarle de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado”. Por tanto, cuando estemos ante un caso de constitución de una sociedad en un Estado determinado con el objetivo de beneficiarse de una legislación más conveniente, no será suficiente para concluir que se está produciendo una práctica abusiva.

¿Y qué criterios se tendrán en cuenta si esa aportación no es suficiente para constatar el abuso?

---

<sup>5</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Septiembre de 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, apartados 35, 36 y 37.

Aunque será más adelante cuando demos una respuesta completa, sí podemos introducirnos en la materia con la conocida sentencia **Halifax**<sup>6</sup>, en la que el Tribunal dio dos pautas que facilitarían la determinación del abuso en relación al resultado y a la finalidad de las operaciones:

- Deberá tratarse de operaciones que tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal, cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por las disposiciones nacionales y comunitarias
- La finalidad esencial de las operaciones de que se trate debe consistir en obtener una ventaja fiscal

#### **4. LAS NORMAS ANTI-ELUSIÓN O ANTI-ABUSO**

##### **4.1. Concepto**

Como adelantaba en la introducción, la planificación fiscal internacional es un hecho causado por las diferencias entre ordenamientos jurídicos de los Estados. Únicamente desaparecería si existiera una armonización total de los Estados en materia fiscal. Este aspecto parece de momento poco probable ya que, son los propios Estados los que provocan las diferencias fiscales con el objetivo de atraer inversión extranjera. Ni siquiera en la Unión Europea se ha logrado una armonización total. Recordemos que, fundamentalmente, la armonización comunitaria en materia fiscal se ha logrado en la imposición indirecta.

Ante esta situación, se han desarrollado las medidas anti-elusión o anti-abuso. Se trata de una serie de cláusulas, incorporadas en normas nacionales o en convenios, que permiten restringir y limitar la posibilidad de que las multinacionales abusen de las divergencias fiscales entre Estados a través de la planificación fiscal. Debemos diferenciar las cláusulas generales de las específicas:

Las **cláusulas anti-abuso generales** son medidas con un ámbito de aplicación amplio, ya que afectan a cualquier tributo y luchan contra la totalidad de las actuaciones elusivas. Su supuesto de hecho cubre multitud de situaciones jurídicas, todas ellas basadas en el

---

<sup>6</sup> TJCE, Sentencia de 21 de Febrero de 2006, C-255/02, Halifax, apartados 74, 75

concepto de abuso de la norma tributaria. Dada su amplitud e indeterminación, su aplicación exige una intensa actividad de la Administración tributaria.

Las **cláusulas anti-abuso específicas** se refieren a actividades concretas de elusión fiscal y donde el supuesto de hecho viene construido en base a una serie de indicios objetivos. En este caso, la actividad probatoria requerida a la Administración tributaria es mucho más sencilla ya que únicamente deberá comprobar que los indicios objetivos se producen y, cuando así sea, será el contribuyente el que deberá aportar las pruebas que considere pertinentes para romper la presunción legal de la norma tributaria. Por tanto, la existencia de estas cláusulas tiene su fundamento en una reducción y mayor eficacia de la actividad administrativa tributaria.

Una completa definición sería la siguiente:<sup>7</sup> “*lex specialis* respecto del régimen tributario aplicable con carácter general a una situación, donde el cumplimiento de un presupuesto de hecho adicional determina la aplicación de una consecuencia jurídica diferente, bien sea la denegación de un beneficio fiscal o la aplicación de un régimen más gravoso. La justificación inmediata de estas cláusulas es la presunción de que la concurrencia de los requisitos mencionados implica una conducta constitutiva de abuso del Derecho”.

#### **4.2. El carácter discriminatorio o restrictivo**

Las cláusulas anti-elusión, en su intento de evitar el uso abusivo de las normas, provocan irremediablemente una discriminación entre residentes y no residentes, o una restricción a alguna de las libertades comunitarias. Lógicamente, existen unos límites infranqueables a la hora de crear la situación discriminatoria o restrictiva. Antes de entrar en ello, se hace necesario delimitar estos dos conceptos:

- **Discriminación.** Requiere la comparación de dos situaciones (frecuentemente la de residente y no residente) y únicamente se permite su justificación en los casos previstos en el TFUE. Cuando hablamos de discriminación directa suele

---

<sup>7</sup> SANZ GOMEZ, R.J. *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Jose María Bosch Editor, Noviembre 2010

utilizarse el criterio de la nacionalidad y, en el caso de la indirecta, es común que el criterio establecido sea la residencia.

- **Restricción.** Se analiza si una cláusula obstaculiza alguna libertad comunitaria, comparando dos situaciones (entre residente y residente) habiéndose ejercido sólo en una de ellas una libertad de circulación. En estos casos basta como justificación la existencia de un motivo de interés general, dado que se producen cuando una normativa, al ser efectivamente aplicada, produce una desventaja o desincentivo en perjuicio de un sujeto pasivo de la Unión cuando éste ejerce sus libertades de circulación. En este sentido, cuando el Tribunal de Justicia debe analizar la conformidad de una cláusula anti-abuso con el Derecho de la Unión lo hace, habitualmente, desde la perspectiva de la restricción.

En ocasiones, el TJUE no delimita de forma clara los conceptos sino que en algunas situaciones las diferencias son mínimas. Para que las medidas anti-abuso sean aceptadas por el Tribunal deben cumplir una serie de requisitos:

- La aplicación no debe ser discriminatoria
- Deben estar justificadas por razones imperiosas de interés general
- Una discriminación directa no puede estar fundamentada en un motivo de interés general
- Deben ser adecuadas en relación al objetivo perseguido y no exceder de lo necesario

Para determinar si se cumplen o no estos requisitos, el Tribunal realiza un **análisis de comparabilidad**, en el que contrasta el tratamiento que un Estado da a una situación respecto a otras equiparables. De tal forma que, una discriminación o restricción se analizará a través de una perspectiva residente-no residente o residente-residente, respectivamente.

Un ejemplo de la comparación residente-no residente es el caso **Philips Electronics**<sup>8</sup>. Cuando una sociedad no residente transfería a una sociedad residente las pérdidas generadas por el establecimiento permanente de ese Estado miembro se debían cumplir una serie de requisitos. Por el contrario, la transferencia llevada a cabo por una sociedad residente no se sometía a ningún requisito equivalente.

Argumentaba el TJUE que, para que una diferencia de trato sea compatible con la libertad de establecimiento, es preciso que “afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por una razón imperiosa de interés general”. Añadió que una restricción no puede justificarse por razones imperiosas de interés general resultantes de:

- El objetivo de evitar la doble imputación de las pérdidas
- Preservar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros
- La combinación de ambos motivos

Dentro del análisis puede realizarse también una comparación entre el migrante (situación en la que un residente ejerce la libertad de circulación) y el no migrante (residente que permanece en su Estado de origen). Del mismo modo, puede utilizarse una comparación migrante- migrante.

#### **4.3. La aplicación de las excepciones de interés general**

Como veíamos en el apartado anterior, cuando el Tribunal se encuentra ante una cláusula anti-abuso, lleva a cabo un análisis de compatibilidad y estudia si se cumplen una serie de requisitos. Por tanto, en ocasiones el Tribunal aceptará, aunque de forma restrictiva, algunas causas que justifiquen el establecimiento de medidas discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias. De forma concisa podemos enumerar cinco causas que el Tribunal ha admitido en su jurisprudencia, fundamentadas todas ellas en la necesaria protección del interés fiscal de los Estados:

---

<sup>8</sup> TJUE, Sentencia de 6 de Septiembre de 2012, C-18/11, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contra Philips Electronics UK Ltd.

<u>Causas de justificación admitidas</u>	<u>Clasificación según la finalidad</u>
1. El principio de coherencia del ordenamiento tributario	a. Prevenir la erosión de los sistemas fiscales
2. El principio de territorialidad	
3. La necesidad de fijar criterios racionales de distribución del poder tributario	
4. La necesidad de preservar los controles fiscales	b. Prevenir la evasión fiscal
5. La necesidad de prevenir el abuso o fraude fiscal	c. Prevenir la elusión fiscal y los montajes puramente artificiales

Para facilitar el estudio de las causas admitidas, seguiré el esquema de Rafael J. Sanz Gómez<sup>9</sup>, utilizando la clasificación según la finalidad de las excepciones.

a. Prevenir la erosión de los sistemas fiscales

Teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal, podemos decir que existe una estrecha conexión y similitud entre el principio de coherencia, de territorialidad y la fijación de criterios de reparto del poder tributario. Podríamos decir que se refieren a una misma idea, que es la necesidad de que exista tanto un equilibrio en el ejercicio del poder tributario de los Estados, como una lógica en el sistema fiscal de cada uno de ellos. Las condiciones de aplicación de esta excepción son las siguientes:

- El objetivo de la medida debe ser garantizar la coherencia del sistema fiscal interno
- Es imprescindible que el objetivo se adecúe a la medida en cuestión
- Es posible que una medida sea restrictiva individualmente, siempre que no lo sea desde el punto de vista del conjunto del sistema fiscal

---

<sup>9</sup> SANZ GOMEZ, R.J. *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Jose María Bosch Editor, Noviembre 2010

En este sentido, en el caso **Marks & Spencer**<sup>10</sup>, el Tribunal se amparó en el “equilibrio en el reparto del poder impositivo” para aceptar una normativa que prohibía compensar determinadas pérdidas al aplicar la consolidación fiscal en un grupo de empresas. Aceptó como motivos de justificación los tres argumentos que invocó Reino Unido:

- Salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los Estados miembros interesados
- Evitar el riesgo de la doble imputación de las pérdidas
- Evitar el riesgo de evasión fiscal

Por todo lo anterior, el Tribunal afirmó que cabe aceptar una normativa restrictiva siempre que sus objetivos sean legítimos, compatibles con el Tratado y estén amparados por razones imperiosas de interés general.

#### b. Prevenir la evasión fiscal

Los motivos de interés general aquí incluidos se concretan en la salvaguardia de los regímenes fiscales en relación a la eficacia y la recaudación tributaria, lo que se concreta en una evidente necesidad de garantizar un flujo de información que permita a los Estados perseguir las actividades abusivas.

Es esencial realizar una distinción en función del ámbito espacial en el que nos encontremos:

- Si la medida se aplica en el interior de la Unión Europea, difícilmente va a ser aceptada esta excepción, porque el Tribunal exige que, previamente, el Estado ha tenido que agotar las vías disponibles para acceder a la información tributaria. Y, precisamente en el ámbito comunitario, gracias a la intensa cooperación que existe, se puede acceder de forma relativamente fácil a la información tributaria.
- En cambio, si la medida se aplica a un tercer Estado, el Derecho Comunitario permite establecer medidas mucho más restrictivas.

---

<sup>10</sup> TJCE Sentencia de 13 diciembre de 2005, C-446/03, Marks & Spencer

En el caso **X E.H.A. y Passenheim - van Schoot**<sup>11</sup>, el Tribunal aceptó como causa de justificación la prevención de la evasión fiscal, a pesar de encontrarnos en el ámbito comunitario. La cláusula analizada permitía ampliar el plazo para liquidar el impuesto cuando existía un elemento integrante de la base imponible que era poseído en el extranjero y estaba siendo ocultado a las autoridades neerlandesas. El Tribunal aceptó la medida porque entendía que “la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales puede justificar una restricción de las libertades fundamentales”.

En el asunto **Comisión Europea contra Bélgica**<sup>12</sup>, la norma en cuestión establecía una diferencia de trato en el régimen fiscal aplicado a los intereses de un depósito según si habían sido abonados por bancos con establecimiento en Bélgica, o fuera de ella.

El Tribunal entendió que la norma obstaculizaba la libre prestación de servicios, pero era necesario analizar si tales obstáculos podían estar justificados. De esta forma, su aceptación dependía de si la norma perseguía un objetivo de interés general, si era adecuada para lograr dicho objetivo y si no iba más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo.

El Gobierno belga basó su argumentación en la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales alegando que no contaba con un instrumento jurídico suficiente para acceder a la información tributaria. Para ello, invocó la ya comentada sentencia X E.H.A y Passenheim - van Schoot para defender que el Tribunal había aceptado la justificación basada en la insuficiencia del instrumento jurídico de cooperación. Sin embargo, a este respecto, la Administración tributaria belga sí disponía de instrumentos para obtener la información necesaria. Por ello, el Tribunal no aceptó esta justificación.

Añadió el Tribunal que, aunque estuviéramos ante el caso de que la norma fuera adecuada para lograr el objetivo de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra la evasión fiscal, la norma iba más allá de lo necesario, ya que el Gobierno belga habría podido adoptar medidas menos restrictivas para alcanzar su objetivo.

c. Prevenir la elusión fiscal y los montajes puramente artificiales

---

<sup>11</sup> TJCE, Sentencia de 11 junio de 2009, C-155/08, X E.H.A. y Passenheim - van Schoot

<sup>12</sup> TJUE, Sentencia de 6 junio 2013, C-383/10, Comisión Europea contra Bélgica

A pesar de que en un primer momento el Tribunal no aceptó el riesgo de elusión fiscal como causa de justificación, terminó por flexibilizar su postura con la condición de que las cláusulas anti-abuso tuvieran como objetivo específico impedir el uso de “montajes puramente artificiales”. Estas estructuras son desarrolladas a través del uso abusivo de las normas tributarias con la intención principal de obtener un beneficio fiscal.

Por tanto, para poder admitir esta excepción, es indispensable que la norma especifique la situación concreta a la que se aplica y, por otro lado, debemos matizar que no será suficiente alegar un mero indicio de elusión fiscal para invocarla.

#### **4.4 Clasificación según la fuente**

A continuación, analizaré los dos bloques en los que podemos clasificar las normas anti-abuso, las presentes en los Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) y las incorporadas en la normativa nacional o interna. Posteriormente, entraré a analizar la compatibilidad de estas normas con el Derecho Comunitario.

##### ***4.4.1. Las normas anti-abuso convencionales***

En este apartado nos centraremos en las normas anti-abuso presentes en los CDI y analizaremos la visión y postura de la OCDE.

Un CDI es un convenio internacional bilateral que tiene como finalidad evitar la doble imposición de las rentas percibidas por las entidades residentes en los Estados contratantes del mismo.

En los CDI firmados por España se utiliza como guía el Modelo de Convenio de la OCDE<sup>13</sup> (en adelante, MC). Tanto el articulado como los comentarios a los mismos adquieren un valor interpretativo determinante en nuestro ordenamiento tributario. Según Abelardo Delgado Pacheco<sup>14</sup>, los principales efectos de un CDI en los sistemas fiscales de los Estados firmantes son:

---

<sup>13</sup> OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, Julio 2010

<sup>14</sup> DELGADO PACHECO A., “Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 15/2002

- La reducción de la tributación en cada Estado sobre los dividendos, intereses, cánones y plusvalías
- La delimitación del concepto de establecimiento permanente
- El establecimiento de un sistema para eliminar la doble imposición

Como bien se enuncia en el MC<sup>15</sup>, los CDI tienen como objetivo “promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional [...] y evitar la elusión y la evasión fiscales”.

En ocasiones, los CDI son utilizados con la intención de reducir la carga fiscal de forma abusiva. La combinación del conjunto de CDI de un Estado y la existencia de regímenes favorables en determinados territorios supone un potencial riesgo de que su utilización no sea la apropiada. Estamos ante el caso, por ejemplo, del establecimiento de sociedades *holding* en Estados cuyos CDI minimizan la carga fiscal soportada por las entidades residentes. La OCDE es consciente de dichas prácticas y hace referencia a esta tendencia aludiendo a la tentación que tienen los contribuyentes de hacer un uso abusivo aprovechando las diferencias legislativas de los países.

Por ello, se hace necesaria la incorporación en los CDI de una serie de medidas o cláusulas anti-abuso. Su finalidad primordial, como ya he mencionado, es la de evitar el uso impropio o abusivo de los Convenios.

En relación a la posible aplicación de las normas, deben darse dos condiciones<sup>16</sup>:

- Que exista evidencia clara de un uso indebido de los convenios
- Que se respete el fin de evitar la doble imposición internacional del CDI

En los informes y textos elaborados por la OCDE, el organismo no pretende dar a los Estados una serie de soluciones definitivas, sino que, fundamentalmente, se limita a poner en manos de los Estados un conjunto de cláusulas anti-abuso para su posterior incorporación en los CDI, en el caso de que los Estados firmantes lo consideren conveniente.

---

<sup>15</sup> Párrafo 7 de los Comentarios al párrafo 1 del MC

<sup>16</sup> ALMUDÍ CID, J.M., BLANCO DALMAU, A., *Manual de fiscalidad internacional*, Tomo I, 2ª Edición, 2004.

Antes de entrar a analizar cuáles son las cláusulas aportadas por la OCDE, sería conveniente tener en cuenta una serie de factores presentes en el MC<sup>17</sup>. En primer lugar, las cláusulas anti-abuso no son mutuamente excluyentes, cabiendo incluso la posibilidad, de que puedan ser necesarias varias de ellas para hacer frente a diferentes problemas. En segundo lugar, debe analizarse la medida en que una empresa pueda beneficiarse efectivamente de beneficios fiscales recurriendo a una determinada estrategia de elusión. Por último, habrá que tener conocimiento sobre el contexto legal de ambos Estados contratantes y, en particular, la medida en que la legislación nacional ofrece ya una respuesta apropiada para la estrategia de elusión.

Una de las situaciones que estas normas pretenden evitar es el *treaty shopping* o *improper use of the convention*, consistente en una utilización abusiva de un CDI. Hay que matizar que no sería correcto identificar todo uso abusivo de un CDI con esta situación, ya que estamos concretamente ante casos en los que residentes de un tercer Estado no firmante del CDI crean una entidad jurídica en uno de los dos Estados firmantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales a los que no habrían tenido acceso de otra forma. Por tanto, sin ser beneficiarios de un CDI (sujetos no residentes en ningún Estado firmante), logran aprovecharse de los beneficios fiscales de forma indirecta a través de la interposición de una sociedad, ante la imposibilidad de poder invocarlo directamente.

Es común la utilización de estructuras tales como las *base companies* o las *conduit companies*. Según la OCDE, el fundamento común entre ambas es la aplicación de CDI del Estado de residencia, sin que existan razones económicas que lo justifiquen.

La finalidad de las *base companies* es eludir la tributación en el Estado de residencia, mientras que en las *conduit companies*, los CDI se invocan para reducir la tributación de las rentas en los Estados de la fuente.

A continuación, incluyo algunas de las cláusulas anti-abuso más frecuentes incorporadas en los CDI:

a. Cláusula de transparencia

---

<sup>17</sup> Párrafo 12 de los Comentarios al párrafo 1 del MC

Las sociedades instrumentales son constituidas con el fin de invocar el CDI del estado de su residencia, cuando realmente la renta se obtiene en otro Estado (Estado fuente) en el cual no podría invocar el CDI, perdiendo los beneficios o ventajas fiscales del mismo.

En los párrafos 13 y 14 de los Comentarios al artículo 1 del MC, la solución propuesta por la OCDE es impedir el acceso a los beneficios de los CDI a las sociedades que no sean propiedad, directa o indirectamente, de personas residentes en el Estado en el que tienen fijada su residencia dichas sociedades. Es decir, únicamente podrían beneficiarse de la aplicación del CDI, aquellas sociedades, cuyos socios fueran también residentes en el Estado en el que tiene su sede. Esta cláusula susceptible de incluirse en los CDI se identificaría con la teoría del “levantamiento del velo” de sociedades.

#### b. Cláusula de sujeción

Para poder beneficiarse del CDI, se exige que las rentas se encuentren efectivamente sujetas a tributación en el Estado de residencia del perceptor. La posibilidad de acogerse a los beneficios de un convenio tributario en el Estado de la fuente existe únicamente cuando la renta en cuestión está sujeta a impuesto en el país de residencia (párrafos 15 y 16).

#### c. Cláusula de tránsito

En los párrafos 17 y 18, se trata de abordar el problema del uso instrumental del convenio de forma más directa, “incorporando a los mismos una disposición que defina específicamente los casos de uso indebido en relación con las estrategias instrumentales en sí mismas”.

La cláusula pretende englobar aquellos supuestos en los que una renta generada en un Estado sea percibida por una sociedad residente en otro Estado y una o más personas no residentes en este último tengan directa o indirectamente un interés sustantivo (participación o ejercicio de la dirección o el control de dicha sociedad). En estos casos el objetivo es que, las disposiciones del CDI que supongan una exención o reducción de impuestos no sean de aplicación cuando más del 50% de dicha renta se utilice para satisfacer pagos debidos a estas personas (accionistas).

Los casos que se pretenden evitar son aquellos en los que la estrategia de ahorro fiscal se materializa en la deducción de gastos en la base imponible. Gastos que operan como ingresos en otras entidades no residentes donde ese ingreso se encuentra exento. Nos referimos a gastos contraídos para satisfacer a los accionistas.

#### d. Cláusula de limitación de beneficios

Viene mencionada en el párrafo 20 de los Comentarios al Artículo 1 y trata de evitar los supuestos en los que entidades no residentes en ninguno de los Estados firmantes de un CDI pretenden disfrutar de los beneficios de dicho CDI. La estrategia elusiva se concreta en la interposición de una entidad que, por cumplir los requisitos exigidos para considerar a una entidad residente en un Estado miembro, logran acceder a la aplicación del CDI.

Los criterios de delimitación para considerar si una entidad puede beneficiarse de un CDI son los siguientes:

- Las circunstancias personales del contribuyente: que sean residentes, que se trate de sociedades cotizadas en un mercado de valores reconocido en el Estado firmante o que sean filiales
- La naturaleza de las rentas obtenidas
- Las pruebas de propiedad, por ejemplo, que más del 50% de la sociedad deba pertenecer en propiedad, directa o indirectamente, a entidades residentes en el Estado en el que dicha sociedad tiene su domicilio fiscal.
- La erosión de la base, esto es, las rentas brutas de la sociedad no deben utilizarse fundamentalmente al pago de servicio u obligaciones contraídas con personas residentes en otro Estado.

#### e. Cláusula del beneficiario efectivo

Trata de evitar la práctica del *Treaty Shopping* (que un no residente se beneficie de las cláusulas de un CDI al que no tiene derecho a acogerse por la constitución de una sociedad interpuesta). La encontramos en los artículos 10, 11, 12, que regulan los dividendos, intereses y cánones, respectivamente. Para poder acceder a los beneficios de un CDI se requiere que la entidad que lo invoca sea el beneficiario efectivo.

#### ***4.4.2. Las normas anti-abuso nacionales y el principio de proporcionalidad***

Forman parte del Derecho interno de cada Estado. Se trata de cláusulas que son contempladas de forma colateral en los CDI ya que normalmente están reguladas en la legislación interna de los países contratantes de un CDI.

El principio de proporcionalidad es un principio fundamental en el ordenamiento Comunitario y viene siendo utilizado de forma reiterada en la jurisprudencia del TJUE. Su función es establecer límites a las normas nacionales usando como marco o punto de referencia el Derecho Comunitario y su finalidad es la adecuación de los medios a los fines, de forma que los instrumentos no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo deseado. Su aplicación deriva de la existencia de dos intereses en conflicto, de tal forma que lo que se pretende lograr es la completa efectividad de uno de ellos en el sentido que menos perjudique al otro.

Para analizar si se cumple o no el contenido del principio, el Tribunal analiza dos test o requisitos, que se encuentran implícitamente incluidos en el principio de proporcionalidad:

- El **Test de idoneidad** estudia la congruencia o adecuación de la medida nacional en relación al objetivo que se persigue al aplicarla. Este objetivo o fin debe tratarse de un motivo de interés general. Es decir, una cláusula anti-abuso debe tener un contenido adecuado que permita hacer frente a una práctica abusiva concreta. Es imprescindible que cada elemento de la cláusula se ajuste a las libertades comunitarias y al Derecho Comunitario en su conjunto.
- El **Test de necesidad** supone analizar si existen mecanismos menos gravosos, que supongan menor perjuicio para conseguir el objetivo marcado. Se realiza una ponderación entre el medio utilizado y el fin perseguido, analizando si otra alternativa habría reducido, o no, el resultado gravoso. Por tanto, cuando estemos ante una norma nacional anti-elusión que trate de ocasionar un alcance o efecto más amplio de lo estrictamente necesario (esto es, abordar abusos en materia fiscal y evitar montajes puramente artificiales), el Tribunal considerará que no se cumple el juicio de necesidad, por lo que rechazará la existencia de esta norma.

Este análisis se produce tanto en la fase de la formulación como en la aplicación de las cláusulas anti-abuso.

En el caso de la **formulación** de las cláusulas anti-abuso, lo fundamental es comprender la postura del Tribunal ante la presunción relativa *iuris tantum* y la presunción absoluta *iuris et de iure*. El Tribunal rechaza toda cláusula que establezca una presunción absoluta de abuso, ya que considera que incumple el criterio de necesidad anteriormente mencionado. Este incumplimiento deriva de la alternativa que supone el establecimiento de una presunción relativa, ya que esta opción supondría un menor perjuicio y sería adecuada al fin de la norma anti-abuso. Sin embargo, el Tribunal exige para poder establecer una presunción *iuris tantum* que se den unas circunstancias concretas en las que el riesgo de evasión fiscal sea muy elevado. Existen una serie de criterios que facilitan la concreción de este tipo de circunstancias:

- A la hora de establecer las presunciones relativas, la norma debe concretar varias circunstancias o elementos que permitan identificar la práctica abusiva en cuestión. Estas circunstancias deberán ser suficientemente objetivas, y su control o revisión debe ser fácilmente llevado a cabo. Por otro lado, además de la necesaria existencia de varios elementos, la presunción no puede actuar por el mero hecho de que un elemento se materialice de forma intensa, sino que todos los elementos deben darse simultáneamente.
- En segundo lugar, el hecho de que una compañía realice operaciones transfronterizas o se beneficie de un régimen tributario determinado (por ejemplo, al trasladar su domicilio fiscal o al constituir una filial) no puede ser motivo suficiente ni motivo alegado para fundamentar un posible abuso. La libertad de establecimiento protege y permite llevar a cabo este tipo de operaciones sin que pueda ser entendido como un indicio para establecer la presunción, de forma que el ejercicio de determinadas operaciones con el objetivo de obtener un ahorro fiscal está amparado por el Derecho Comunitario y, más concretamente, por las libertades comunitarias.
- Por último y, en relación a lo anterior, cuando nos encontremos ante una situación como la descrita, en la que una compañía lleva a cabo operaciones transfronterizas al amparo de las libertades de circulación y establecimiento, ello

no impide que existan otros indicios o elementos adicionales que puedan ser utilizados como prueba para alegar la existencia de una práctica abusiva.

El aspecto más relevante de la fase de **aplicación** de las cláusulas anti-abuso es el establecimiento de la carga de la prueba. Como es lógico, el Tribunal afirma que la carga recae en la Administración tributaria de cada Estado miembro. Por tanto, se rechazará toda norma que haga recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente o que le exija esfuerzos probatorios excesivos. Lo que sí se acepta es que la norma atribuya al contribuyente la aportación de pruebas relacionadas con la actividad económica que desarrolla, debido a la posición que ostenta y al acceso que tiene a la documentación. Este tipo de pruebas se enfocan principalmente en demostrar que la actividad desarrollada se fundamenta en razones económicas de peso.

### **La transparencia fiscal internacional**

Es conocida como “*Controlled Foreign Corporation legislation*” en el ámbito internacional. Aunque en un primer momento su objetivo era evitar el diferimiento del impuesto, actualmente tiene también un objetivo anti-abuso.

En nuestra normativa (artículo 107 del Texto Refundido Ley del Impuesto de Sociedades), se aplica el sometimiento a gravamen de rentas de socios residentes en España cuando se da alguna de estas dos circunstancias:

- El control de la sociedad por los socios españoles: esto es, cuando tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español
- Baja tributación: que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto, sea inferior al 75% del que hubiera correspondido conforme al Impuesto de Sociedades Español.

Aunque parte de la doctrina lo considera contrario a lo dispuesto en el art. 7 del Modelo de Convenio OCDE, el propio organismo defiende la aplicación de estas normas por tratarse de normativa interna contra el abuso de derecho.

## **La compatibilidad entre las normas anti-elusión nacionales y las normas anti-elusión de los CDI**

Es mencionada en los párrafos 9.2 y 22 de los comentarios al artículo 1 del MC. La cuestión que se plantea en el párrafo 9.2 es si las normas de los CDI pueden, o no, impedir la aplicación de las normas anti-abuso de la legislación nacional. La OCDE responde a esta cuestión admitiendo que las normas nacionales son aplicables sin necesidad de que un CDI lo haya previsto o admitido expresamente. Continúa el párrafo 22.1 aclarando que, “las reglas de la legislación nacional que determinan qué hechos dan lugar a una obligación tributaria no están contempladas en los convenios y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Así pues, como norma general no habrá conflicto”.

Por último, debe subrayarse el hecho de que la aplicación de las normas nacionales nunca debe suponer una inaplicación encubierta de un CDI. De esta forma, estas normas nunca deben utilizarse con la intención de que un Estado incumpla las obligaciones derivadas de un CDI.

### ***4. 4. 3. Compatibilidad con el Derecho Comunitario***

La internacionalización económica ha provocado un desplazamiento de las medidas anti-abuso hacia el plano internacional. El derecho comunitario es un complemento, ya que establece el marco normativo necesario a través de la combinación de las libertades fundamentales y la jurisprudencia del TJUE. Sin embargo, al tratarse de un bloque normativo separado e independiente, aunque integrado en el ordenamiento tributario de cada Estado miembro, existe una duplicidad de ordenamientos que puede hacer difícil el estudio de las medidas anti-elusión.

En este sentido y, aunque en el punto 5 del presente Trabajo profundizaré en la corriente jurisprudencial del TJUE, conviene mencionar que en el asunto **Halifax**<sup>18</sup>, el Tribunal defiende que los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta. Menciona que el objetivo comunitario es la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos. En la citada sentencia, el TJUE hace referencia a la tarea que tiene el órgano jurisdiccional nacional correspondiente de comprobar si en el litigio principal concurren los elementos constitutivos de una

---

<sup>18</sup> TJCE, Sentencia de 21 de Febrero de 2006, C-255/02, Halifax, apartados 68, 71, 76, 77

práctica abusiva. Si bien es cierto también, que el propio TJUE puede facilitar precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación.

Como veremos más adelante, cuando estudiemos la posición del TJUE en relación a las normas anti-abuso y a la interpretación de las libertades fundamentales, comprobaremos que, en algunas ocasiones ha establecido la incompatibilidad de numerosas normas internas anti-abuso con el ordenamiento comunitario, mientras que, otras veces, permite cierta restricción a las libertades fundamentales por estar justificadas dichas normas anti-abuso. A pesar de que el Tribunal no da una definición concreta de abuso e elusión, sí se ha ido desarrollando una corriente jurisprudencial sobre la doctrina de abuso de derecho. Esta doctrina, tal y como señala Alfredo García Prats<sup>19</sup>, “no se refiere al abuso de las libertades fundamentales, sino al ejercicio abusivo de los derechos derivados de una disposición comunitaria, esté o no incluida en el ámbito de las libertades fundamentales”.

Centrándonos en la relación entre los CDI y el Derecho Comunitario, es fundamental comprender cuáles son los puntos de conexión entre ambos. Dicha interrelación está fundamentada en los principios de complementariedad e incidencia mutua<sup>20</sup>:

- La **complementariedad** hace referencia al papel que desempeñan los CDI en el buen funcionamiento del mercado común mediante la eliminación de la doble imposición internacional.
- En relación al principio de **incidencia mutua**, los convenios tienen una enorme influencia en las competencias de las instituciones comunitarias en el ámbito regulado por tales convenios (en nuestro caso, en relación a las cuestiones fiscales internacionales). Esta incidencia de los CDI en el ordenamiento comunitario se refleja en el artículo 293 del TUE: “Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales: [...] La supresión de la doble imposición dentro de la

---

<sup>19</sup> SOLER ROCH, M.T., y SERRANO ANTÓN, F. (dir). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 170

<sup>20</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M. “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la comunitarización de los CDIS?”, *Crónica Tributaria* nº102, 2002, pp. 19-65

Comunidad". Por otro lado, el Derecho Comunitario afecta a todo el ordenamiento jurídico de los Estados miembros y, por ende, a los CDI.

En cuanto a los ámbitos de aplicación, la existencia de un CDI en un determinado ámbito material no excluye la posibilidad de adoptar medidas comunitarias reguladoras de la misma materia. Para que una norma comunitaria pueda adoptarse, cuando ya existe un CDI sobre esa materia, las instituciones comunitarias deben acreditar que el convenio no cumple el objetivo de eliminar la doble imposición, o que la medida comunitaria pretende alcanzar una finalidad distinta.

La competencia de los Estados miembros para negociar y concluir CDI entre sí y con terceros países debe tener en consideración los **límites** que impone el Derecho Comunitario. Estos límites se concretan en los siguientes aspectos: los CDI no pueden contener disposiciones contrarias al Derecho comunitario, no pueden obstaculizar gravemente el ejercicio de las libertades fundamentales ni tampoco contener disposiciones contrarias al Derecho Comunitario. Sin embargo, esta limitación no impide a los Estados miembros que puedan establecer en CDI cláusulas anti-abuso restrictivas de derechos garantizados por el ordenamiento comunitario, siempre y cuando estas cláusulas sean no discriminatorias, persigan un fin legítimo y resulten adecuadas y proporcionadas.

Los eventuales **conflictos** que surjan entre los CDI y el Derecho Comunitario deben resolverse en virtud del **principio de primacía del ordenamiento comunitario**:

- Cuando el conflicto se produzca entre una norma comunitaria que imponga un límite negativo (por ejemplo, una prohibición de no discriminación) y una cláusula de un CDI que la contraviene, este último deberá inaplicarse por el juez nacional y, posteriormente, deberá eliminarse del ordenamiento.
- Cuando exista un límite positivo en una norma comunitaria (como el deber de otorgar un beneficio fiscal) los Estados miembros no podrán inaplicar ese límite invocando un CDI suscrito con otro u otros Estados, sean o no, miembros de la Unión.

En ocasiones, bien las cláusulas de los CDI, bien las normas comunitarias de Derecho derivado aportan soluciones con el intento de resolver estos conflictos. Podemos enumerar cuatro supuestos:

- En algunos de los casos en los que la materia se regula tanto en CDI como en normas comunitarias, es posible que estas últimas contemplen la posibilidad de que se aplique con preferencia un CDI cuando los objetivos perseguidos sean alcanzables de forma más eficaz con la aplicación del convenio.
- También es posible encontrar una norma comunitaria que exprese la posibilidad de que una materia no regulada en el Derecho Comunitario se regule en los convenios suscritos entre Estados miembros.
- Cuando la interrelación entre el Derecho Comunitario y los CDI no haya sido regulada por la norma comunitaria y no parezca adecuado resolver el conflicto a través de la aplicación del principio de primacía, lo razonable sería mantener la aplicación del CDI cuando éste contribuyere de forma más eficaz a alcanzar los objetivos perseguidos por la norma comunitaria. Este criterio debe verificarse comparando los efectos que surgirían al aplicar el CDI a todos los sujetos implicadas (Estados miembros, Administraciones tributarias, contribuyentes afectados).
- En otros casos, estaremos ante un CDI que contenga una cláusula en la que resuelva el problema de su interrelación con el Derecho Comunitario. Esta cláusula puede hacer referencia a la regulación comunitaria existente sobre una determinada materia o puede remitirse a la normativa nacional de transposición de la Directiva comunitaria de aplicación.

## **5. ÁMBITO COMUNITARIO: LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA**

Tal y como he mencionado anteriormente, el ámbito de la imposición directa carece de armonización. Ello ha dado lugar, como es lógico, a una mayor inseguridad jurídica, que nos lleva irremediablemente a mayores conflictos y controversias. Al no contar con una legislación única y unificada, el peso de la jurisprudencia es abismal, y la

interpretación de los conceptos así como la delimitación entre ellos es determinante para conocer el estado de la cuestión.

Por todo ello, considero oportuno centrarme en la imposición directa, lo que en el campo empresarial se concreta en el Impuesto de Sociedades o *Corporate Tax*.

## **5.1 Legislación**

En relación a la normativa en materia de imposición directa dirigida a coordinar y armonizar aspectos específicos enumero la normativa vigente en la actualidad:

- Directiva 2009/133CE de 19 de Octubre relativa al régimen común aplicable a las fusiones y escisiones que modifica y deroga la Directiva 90/434/CEE del Consejo de 23 de Julio.
- Directiva 2011/96/CE de 22 de Diciembre relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros que modifica la Directiva 90/435/CEE del 23 de Julio.
- Directiva 2003/49 de 3 de Junio sobre el pago de intereses y cánones entre sociedades asociadas de Estados miembros.

Esta normativa permite a los Estados miembros aplicar mecanismos de salvaguardia contra las prácticas abusivas. Los Estados miembros pueden utilizar estas posibilidades para evitar la planificación fiscal abusiva sin dejar de respetar la legislación de la UE.

## **5.2 Jurisprudencia en relación al abuso de las libertades comunitarias**

La construcción jurisprudencial del TJUE en relación al concepto de abuso de Derecho y de planificación fiscal abusiva se basa en la determinación de cuándo el empleo de las libertades fundamentales se lleva a cabo de forma abusiva para obtener un régimen fiscal más favorable.

De forma previa al análisis y definición de la actuación abusiva, el Tribunal considera requisito indispensable la determinación del contenido y objetivos de las distintas libertades comunitarias. La delimitación del ámbito que cada libertad pretende proteger será crucial para poder concluir en cada caso qué libertad o libertades concretas se están vulnerando. Por tanto, en cada sentencia, el Tribunal determinará como punto de partida

cuál o cuáles son las libertades afectadas para, posteriormente, centrarse en el análisis de la compatibilidad entre la norma y la libertad fundamental. En unas ocasiones, serán varias las libertades objeto de vulneración y, en otros casos, sólo una libertad estará especialmente afectada.

En la jurisprudencia del TJUE, la mayor parte de ocasiones se examinan las medidas nacionales desde el punto de vista de **la libertad de circulación y la libertad de establecimiento**. Es, por ello, por lo que centraremos este apartado en dichas libertades.

A través del estudio de las sentencias más relevantes, observaremos que es posible que en ocasiones se flexibilicen los límites que protegen las libertades cuando ello sea necesario para garantizar la coherencia de un régimen tributario. Por tanto, será posible justificar una desigualdad de trato incorporada a una norma cuando se den una serie de requisitos que veremos más adelante.

Ello llevará al Tribunal a admitir ciertas normas nacionales anti-abuso cuando el objetivo de éstas sea evitar o desmontar “montajes puramente artificiales” y de carácter abusivo por estar dirigidos a la obtención de un beneficio determinado. Para que ello se produzca, sintetiza Daniel E. Márquez Lasso<sup>21</sup>, toda norma anti-abuso debe fijar una conexión entre el objetivo perseguido por la norma y el perseguido por quien ejerce el derecho dirigido a la obtención de un beneficio o ventaja.

### ***5.2.1. Libertad de establecimiento***

El contenido lo encontramos en el artículo 49 TFUE, que afirma que, en virtud de la misma, se prohíbe cualquier restricción relativa a la apertura de agencias, sucursales o filiales, así como a la constitución y gestión de empresas y sociedades.

El tribunal ha afirmado, reiteradamente, que el concepto de libertad de establecimiento supone garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, prohibiendo de esta forma cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades. Un Estado miembro que obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su

---

<sup>21</sup> MÁRQUEZ LASSO, D.E., “El concepto de abuso del Derecho Comunitario en materia tributaria”, Universidad de Santiago de Compostela, 2012, pág. 26.

legislación iría en contra de dicha libertad<sup>22</sup>.

Por otro lado, implica la posibilidad de que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, y de que se beneficie de ello. Dicho de otra forma, otorga el derecho a desempeñar el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada.<sup>23</sup>

Esta libertad es utilizada por el tribunal en numerosas ocasiones para denunciar discriminaciones provocadas por Estados miembros.

La conducta abusiva de la libertad de establecimiento se concreta en lo que el Tribunal denomina “montajes puramente artificiales”, carentes de toda realidad económica. Los elementos que concurren en esta actuación abusiva son:

- El cumplimiento efectivo de los requisitos para instalarse de manera permanente o duradera en el Estado de acogida
- Falta de participación real en la economía del Estado de acogida
- La intención primordial de obtener un beneficio creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención

De ello se deriva que es preciso que concurren, simultáneamente, cuatro requisitos:

- El desarrollo de una actividad económica real
- Mediante un establecimiento permanente (medios materiales suficientes)
- Por tiempo indefinido
- En un Estado miembro diferente (requisito de transfronteralidad)

Según la Comisión<sup>24</sup>, “el concepto de evasión fiscal se limita no obstante a los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal nacional.

---

<sup>22</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Diciembre de 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, apartados 40 y 131

<sup>23</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Septiembre de 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes

Para ser lícitas, las normas fiscales nacionales deben ser proporcionadas y aplicarse exclusivamente con el fin de evitar montajes puramente artificiales”.

En el caso **Halliburton**<sup>25</sup>, únicamente se beneficiaban de una exención tributaria las sociedades constituidas según el derecho nacional. El tribunal entendió que se estaba produciendo una discriminación por razón de la nacionalidad por la obstaculización que ello suponía. Concluye el Tribunal defendiendo que, atenta contra la libertad de establecimiento el dar un trato menos favorable a determinadas sociedades por el hecho de no haber sido constituidas según el derecho nacional de un Estado.

Otro asunto de gran importancia es el caso de **Imperial Chemical Industries**<sup>26</sup>. El problema radicaba en que se concedía una desgravación fiscal bajo el criterio del domicilio social. Únicamente se otorgaba dicha ventaja fiscal a sociedades *holding* o sociedad matriz que controlaban única o principalmente filiales que tenían su domicilio en el territorio nacional, discriminando al resto. Por tanto, discrimina a aquellas sociedades que decidían trasladar filiales a países distintos.

En la sentencia **Test Claimants in the FII Group Litigation**<sup>27</sup>, se hace referencia a la libertad de establecimiento en relación con los dividendos.

Tal y como defiende el tribunal, un tratamiento menos ventajoso de dividendos de origen extranjero respecto de los dividendos de origen nacional, iría en contra de las libertades fundamentales. Sin embargo, esta regla se flexibiliza en los casos en los que la diferencia de trato “afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general”.

¿Y en qué casos, entonces, podrá entenderse que la diferencia de trato está suficientemente justificada?

Precisa más adelante el tribunal qué dicha diferencia de trato no resulta contraria a la

---

<sup>24</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. “Aplicación de medidas contra prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países”. COM 2007/785, de 10 de Diciembre de 2007.

<sup>25</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Abril de 1994, C-1/93, Halliburton

<sup>26</sup> TJCE, Sentencia de 16 de Julio de 1998, C-264/96, Imperial Chemical Industries

<sup>27</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Diciembre de 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation

libertad de establecimiento siempre que, “el tipo impositivo sobre los dividendos de origen extranjero no sea superior al tipo impositivo aplicado a los dividendos de origen nacional”.

En las dos siguientes sentencias, la norma anti-abuso que se analiza está incluida en un CDI, a diferencia de las anteriores.

Por otro lado, en **Test Claimants in Class IV**<sup>28</sup>, el Tribunal defiende que una ventaja derivada de un CDI, en este caso relativa a un crédito fiscal, no puede extenderse a Estados no contratantes del mismo. Considera que dichas ventajas son inseparables de los CDI y ello contribuye a su equilibrio. Se trata de una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, y en ningún caso puede interpretarse como una diferencia de trato ni discriminación ni como un hecho que vulnere la libertad de establecimiento.

Continúa el tribunal defendiendo que “los Estados miembros son libres para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal. El ámbito de aplicación de un convenio fiscal bilateral está limitado a las personas físicas o jurídicas mencionadas en éste”.

Similar al asunto anterior, en el caso **Saint- Gobain**<sup>29</sup> la cuestión también se enfoca en los CDI. Cuando nos encontramos ante un CDI firmado entre un Estado miembro y un país tercero, las ventajas y beneficios que concede dicho convenio deben ser aplicables a establecimientos permanentes de una sociedad no residente en el Estado firmante. Una actuación en contra de ello supondría un trato diferenciado. Como dice la sentencia, “el equilibrio y la reciprocidad de los convenios celebrados” no se verían afectados por una extensión de la ventaja fiscal a otros beneficiarios, es decir, a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes.

El análisis de la sentencia **Cadbury**<sup>30</sup> es esencial para comprender la línea argumentativa del tribunal y la estructura que sigue en las conclusiones.

---

<sup>28</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Diciembre de 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

<sup>29</sup> TJCE, Sentencia de 21 de Septiembre de 1999, C-307/97, Saint- Gobain

<sup>30</sup> TJCE, Sentencia de 12 de Septiembre de 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes

En dicha sentencia se analiza la legislación de Reino Unido sobre las SEC (sociedad extranjera controlada) relativa a la tributación de los beneficios de filiales establecidas fuera del Reino Unido en las que una sociedad residente posee una participación que le garantiza el control. Se constata la existencia de una diferencia de trato en relación a la atribución de beneficios cuando la sociedad constituida en otro Estado está sujeta a tributación inferior frente a cuando no lo está. La legislación supone una restricción a la libertad de establecimiento.

El tribunal afirma que, en ocasiones, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada. Concreta que “para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto”.

Para la constatación de la existencia de tal montaje exige tres elementos que deben estar presentes, es el denominado “test de abuso”:

- Elemento subjetivo: la voluntad de obtener una ventaja fiscal derivada de la normativa comunitaria a través de la creación artificial de una estructura que cumpla las condiciones para su obtención.
- Elemento objetivo: aunque se hayan respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento, se aparta de la finalidad de la norma. La constitución de una sociedad ha de corresponderse con una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida
- Elemento procesal: Las autoridades nacionales competentes tienen la posibilidad de recurrir a los mecanismos de colaboración y de intercambio de información entre administraciones tributarias nacionales, con el objeto de obtener la información necesaria sobre la situación de la SEC.

De esta forma, la creación de la sociedad tendrá carácter de un montaje puramente artificial cuando se trate de una implantación ficticia que no ejerza ninguna actividad económica efectiva en el territorio del Estado miembro de acogida. El tribunal le da la

denominación de filial “fantasma” o “pantalla”.

Continuamos en la misma sentencia para sintetizar las ideas que recoge el Abogado General Léger en sus conclusiones en relación a tres criterios que permitirían diferenciar las empresas cuyo objetivo real es el establecimiento económico en un Estado, de aquéllas que únicamente buscan un interés fiscal.

- La efectividad del establecimiento permanente: no se refiere al aspecto temporal, sino a la existencia de los medios materiales necesarios para la actividad
- La efectividad de la actividad económica, de las prestaciones: presencia de medios humanos y técnicos suficientes para realizar la actividad encomendada de manera autónoma, capacidad de gestión
- El valor económico de la actividad, en relación a la transferencia de beneficios de filial a matriz, que exista contrapartida, resultado productivo

De los tres criterios desarrollados por el Abogado Léger, el Tribunal sólo utiliza el primero, de forma que lo relevante únicamente es el “nivel de existencia física de la SEC por lo que a locales, personal y equipos se refiere”. Al excluir del análisis la operatividad real de dichos elementos físicos sólo se podrán considerar abusivos los supuestos más evidentes, como las sociedades “fantasma” o “pantalla”.

En el asunto **Comisión contra Portugal**<sup>31</sup>, nos encontramos con una norma portuguesa que establecía la siguiente diferencia de trato:

- Imponía la tributación inmediata de las plusvalías latentes cuando una sociedad portuguesa trasladaba a otro Estado miembro su dirección efectiva, o cuando una sociedad no residente en Portugal transfería a otro Estado miembro todo o parte de los activos vinculados a un establecimiento permanente portugués
- Sin embargo, si una sociedad similar efectuaba esa transferencia dentro del territorio portugués, las plusvalías latentes no se integraban en la base imponible hasta que no se materializasen efectivamente

---

<sup>31</sup> TJUE, Sentencia de 6 septiembre 2012, C-38/10, Comisión contra Portugal

En este caso, entendió el Tribunal que esta diferencia de trato no podía justificarse en una diferencia objetiva entre ambas situaciones.

Supuesto equivalente al anterior, es el asunto **Comisión contra España**<sup>32</sup>, en el que el Tribunal analizó el artículo 17.1 a) y c) de la Ley del Impuesto de Sociedades. El contenido de la norma era el mismo que el de la norma portuguesa, de forma que el Tribunal entendió que la sociedad que efectuaba la operación con destino a un Estado no miembro resultaba “económicamente penalizada” respecto a una sociedad similar que efectuara ese traslado o transferencia dentro del territorio español.

### ***5.2.2. Libertad de circulación***

De forma concisa, la libertad de circulación (art. 63 TFUE) se opone a cualquier restricción de los movimientos de capitales y pago. Existe una enorme dificultad en la construcción de una idea de abuso de esta libertad debido a la enorme influencia de la libertad de establecimiento en las cláusulas y la diversidad de operaciones que se incluyen bajo su ámbito. Entre los supuestos de aplicación de la libertad de circulación de capitales encontramos<sup>33</sup>:

- El impuesto sobre el patrimonio
- La tributación de las plusvalías inmobiliarias y de los valores mobiliarios
- Los préstamos, salvo cuando tengan la consideración de prestación de servicios.
- Los impuestos sobre donaciones y sucesiones, salvo cuando los bienes que componen la herencia se encuentran situados en el interior de un solo Estado miembro
- Los movimientos de capitales que suponen inversiones directas, tanto las inversiones o el establecimiento, como los pagos de dividendos derivados de ello

---

<sup>32</sup> TJUE, Sentencia de 25 abril 2013, C-64/11, Comisión contra España

<sup>33</sup> SANZ GOMEZ, R.J. *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Jose María Bosch Editor, Noviembre 2010

**Elisa**<sup>34</sup> era una sociedad domiciliada en Luxemburgo a la que se aplicaba un régimen fiscal especial anterior al establecido como consecuencia del CDI suscrito entre Luxemburgo y Francia. Por esta razón, estaba sujeta a un gravamen especial francés sobre bienes inmuebles que no era exigido al resto de entidades

El Tribunal, tras afirmar que el supuesto entraba en el ámbito de la libre circulación de capitales, afirmó que la norma francesa restringía dicha libertad. Añadió que era preciso analizar la posibilidad de que la norma restrictiva pudiera ampararse en la lucha contra el fraude. Sin embargo, no se pudo justificar la restricción de la norma debido a que debía haberse permitido al contribuyente aportar las pruebas que las autoridades francesas consideraran necesarias para demostrar la inexistencia de una actuación abusiva. Esto enlaza con la prohibición del Tribunal de incorporar en las normas presunciones de fraude *iuris et de iure* y al derecho que debe garantizarse a los contribuyentes de presentar los elementos de prueba pertinentes.

Únicamente podremos hablar de que una medida destinada a evitar el fraude y la evasión fiscal es proporcionada cuando se aplique, exclusivamente, a los supuestos que presenten un riesgo real de evasión fiscal a través de montajes puramente artificiales.

En el asunto **Glaxo Wellcome**<sup>35</sup>, la norma alemana objeto de análisis pretendía limitar una práctica habitual que consistía en que una sociedad no residente en Alemania vendía sus acciones a otra sociedad residente por un mayor precio para, inmediatamente, recomprarlas por su valor nominal. Con ello, la sociedad no residente se beneficiaba de una ventaja fiscal indebida (el crédito fiscal pagado por la sociedad residente).

El Tribunal consideró que la venta de participaciones y su inmediata recompra podría considerarse un montaje puramente artificial. Por ello, afirmó que esta práctica que la norma pretendía evitar era abusiva y que, por lo tanto, la norma alemana, al limitar al nuevo tenedor la deducción de las pérdidas ocasionadas por la depreciación de las acciones, era “adecuada para alcanzar los objetivos de salvaguardia de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros y de prevención de

---

<sup>34</sup> TJCE, Sentencia de 11 de Octubre de 2007, C-451/05, Elisa

<sup>35</sup> TJCE, Sentencia de 17 de septiembre de 2009, C- 182/08, Glaxo Wellcome

montajes puramente artificiales cuya única finalidad es obtener una ventaja fiscal”.

En el caso **Comisión contra España**<sup>36</sup>, para que se concediera la exención de dividendos distribuidos por sociedades residentes, las sociedades beneficiarias debían tener un porcentaje mínimo de participación sobre las sociedades distribuidoras. Sin embargo, ese mínimo era más elevado cuando las sociedades beneficiarias no eran residentes:

- Se exigía una participación del 5% para las sociedades residentes (artículo 30, apartado 2 de la Ley del Impuesto de Sociedades)
- Mientras que el porcentaje aumentaba al 20% para las no residentes (artículo 14, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no residentes)

Este tratamiento fiscal desfavorable podía disuadir a las sociedades establecidas en otros Estados miembros de realizar inversiones en España. Subrayaba el Tribunal que “las sociedades no residentes se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades residentes, de manera que las sociedades beneficiarias no residentes no pueden ser tratadas de modo diferente a las sociedades beneficiarias residentes. La diferencia de trato no puede justificarse por la diferencia de situación de ambos tipos de sociedades”.

## **6. LA COMISIÓN EUROPEA**

La lucha contra la planificación fiscal abusiva es uno de los objetivos que la Comisión Europea se ha marcado a lo largo de estos últimos años. En sus Comunicaciones se pronuncia sobre este asunto y sobre la precisa adopción inmediata de medidas. En la ya mencionada **Comunicación de 2007**<sup>37</sup> sobre la **aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación a terceros países**, ya se refería a la importancia de encontrar un equilibrio entre la lucha contra las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción

---

<sup>36</sup> TJUE, Sentencia de 3 junio 2010, C-487/08, Comisión contra España

<sup>37</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. “Aplicación de medidas contra prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países”. COM 2007/785, de 10 de Diciembre de 2007

excedida de la actividad económica en la UE. La finalidad última debe ser la elaboración de definiciones comunes de los conceptos de “prácticas abusivas” y “montaje puramente artificial”, intensificar la cooperación para detectar e impedir las actuaciones abusivas y lograr una mayor coordinación de las medidas anti-elusión con terceros países.

En la **Comunicación de la Comisión**<sup>38</sup> relativa al **Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal** de Diciembre de 2012, se enumeran las medidas que habían sido llevadas a cabo hasta ese momento, entre las que se encuentra la adopción de un nuevo marco de cooperación administrativa que permitiría mejorar el intercambio de información. La parte fundamental del documento se concentra en las acciones propuestas para el corto (año 2013), medio (año 2014) y largo plazo. Entre todas ellas, destaca la propuesta de revisión de la Directiva 2011/96 sobre sociedades matrices y filiales, que fue desarrollada en 2013 y de la que hablaré más adelante.

Otro aspecto en el que se hace énfasis, es en la imprescindible divulgación de las herramientas de la UE en otros foros, como en la OCDE, para conseguir una aplicación lo más amplia posible, tanto en el interior de la UE como en las relaciones con terceros países. En este sentido, en la previa **Comunicación de Junio de 2012**<sup>39</sup>, relativa a **reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal en relación con terceros países**, se alude a esta cuestión, la de garantizar la aplicación de normas equivalentes por terceros países y mejorar la cooperación con otras organizaciones internacionales. La Comisión considera fundamental intensificar la lucha contra los paraísos fiscales, la planificación fiscal agresiva y los delitos relacionados con la fiscalidad. El objetivo de la Comisión es lograr en la UE un entorno fiscal equilibrado, lo que podría incluir una serie de sanciones contra los países que practiquen una competencia desleal en materia fiscal, e incentivos para aquellos países que colaboren en su eliminación.

---

<sup>38</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”. COM 2012/722, de 6 de Diciembre de 2012

<sup>39</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”, COM 2012/351, de 27 de Junio de 2012

La Comisión Europea aprobó en Noviembre de 2013 una **propuesta de modificación de la Directiva 2011/96**<sup>40</sup> (“Directiva matriz-filial”), que regula la tributación de los pagos intracomunitarios de dividendos entre sociedades matrices y filiales. El objetivo de la Directiva matriz-filial<sup>41</sup> era evitar que las filiales pertenecientes a un mismo grupo empresarial tuvieran que pagar dos veces por los mismos ingresos. Sin embargo, debido a las diferencias entre los regímenes fiscales de los Estados, algunas empresas se han ido aprovechando de las lagunas existentes para eludir la carga fiscal.

Como reacción a ello, lo que se pretende con esta propuesta es modificar la legislación europea sobre el impuesto de sociedades para impedir que algunas empresas eludan el pago de impuestos. La propuesta introducirá una regla común anti-abuso, eliminará las lagunas jurídicas que hay en la Directiva y obligará a los Estados miembros a denegar la aplicación de los beneficios de la Directiva a las empresas que hagan uso de montajes artificiales. Si finalmente es aprobada por el Consejo, la modificación deberá incorporarse a la legislación nacional de cada Estado miembro antes del 31 de diciembre de 2014. La propuesta se centra en dos aspectos fundamentalmente:

- En relación a la planificación fiscal agresiva, se introducirá una norma común anti-abuso en materia de lucha contra el fraude que permitirá a los Estados gravar todo ingreso derivado de lo que consideren una actividad económica sustancial, ignorando cualquier mecanismo artificial creado con el único objetivo de eludir impuestos.
- Permitirá la modificación de la regulación de los préstamos híbridos. En la actualidad, cuando una matriz concede un préstamo híbrido a una filial, los pagos de intereses que efectúa esta última son deducibles fiscalmente (por considerarse reembolso de deuda). Además de ello, la matriz queda eximida de tributar por el hecho de considerar estos intereses como dividendos, de forma que dichos pagos no se gravan en ninguno de los Estados y la empresa se aprovecha abusivamente de ello. La propuesta pretende que, si un préstamo

---

<sup>40</sup> European Commission, “Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States”. COM 2013/814, de 25 de Noviembre de 2013

<sup>41</sup> Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

híbrido es fiscalmente deducible en el Estado miembro de la filial, deberá ser gravado en el Estado miembro de la matriz.

## **7. LA OCDE Y SU PLAN DE ACCIÓN**

La OCDE considera que la minimización de la carga tributaria genera un triple perjuicio; para los gobiernos, que han de enfrentarse a menores ingresos tributarios; para los contribuyentes, que son sometidos a una mayor carga fiscal; y para las propias compañías, que deben afrontar una mala reputación pública a causa de su baja tasa tributaria.

La OCDE elaboró en 2013 un **Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)**<sup>42</sup>, en el que analiza la actual situación de la planificación fiscal, y elabora un plan compuesto por 15 acciones que podrían mejorarla.

Entre las acciones que adquieren mayor relevancia, se incluye la neutralización de los efectos negativos de los **mecanismos híbridos**, como la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo. Para ello, se pretenden incluir cambios en el MC y en las normas nacionales que eviten la exención o la deducción de pagos.

Asimismo, se precisa de una **limitación de la erosión de la base imponible** por deducciones de intereses y otros pagos financieros, para lo que será esencial una completa recopilación y análisis de datos y de indicadores sobre la magnitud e impacto económico de estas actuaciones.

Otra de las acciones se basa en **impedir la utilización abusiva de convenio**, para lo que se desarrollarán disposiciones dirigidas a evitar la concesión de beneficios en circunstancias inapropiadas, como la práctica de *treaty shopping* y otros casos de abusos de convenio que puedan dar lugar a una doble exención.

---

<sup>42</sup> OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible en el impuesto de sociedades y el traslado de beneficios de los países desarrollados por estrategias agresivas de planificación fiscal, Julio 2013

## **8. CONCLUSIONES**

1. La globalización, entendida como un proceso de internacionalización de la política, de la economía y del comercio, ha potenciado la libertad y agilidad de los intercambios comerciales, ampliando la extensión de los mercados internacionales. Esto ha provocado un fuerte impacto sobre el impuesto de sociedades de los distintos Estados, facilitando que las empresas puedan minimizar su carga tributaria.
2. El régimen de la fiscalidad directa no se encuentra armonizado, sino que es competencia de los Estados miembros, quienes deben ejercerla respetando el Derecho comunitario. No existen competencias comunitarias específicas, sino sólo directivas que pretenden coordinar los regímenes de los Estados miembros. Se hace, por tanto, particularmente necesario coordinar los sistemas impositivos nacionales para prevenir la discriminación en situaciones transfronterizas o suprimir obstáculos al ejercicio de las libertades fundamentales.
3. Podemos hablar de una serie de intereses comunes entre los Estados miembros, tales como la necesidad de luchar contra la erosión de las bases imponibles o prevenir el fraude fiscal.
4. La búsqueda de una estrategia fiscal eficiente, que minimice la carga tributaria y maximice el ahorro fiscal es una actuación totalmente legítima. Cuando el contribuyente manipula los hechos para beneficiarse de una determinada norma, nos movemos en el ámbito de la planificación fiscal abusiva o agresiva. El TJUE suele referirse a “montajes puramente artificiales”.
5. El hecho de que la lucha contra las prácticas abusivas constituya un motivo imperioso de interés general, da lugar a que el TJUE acepte y defienda la existencia de medidas con cierto carácter discriminatorio o restrictivo de las libertades comunitarias, siempre que la finalidad primordial de las mismas sea actuar frente a la elusión fiscal. Ello llevará al Tribunal a admitir las normas nacionales anti-abuso cuando el objetivo de éstas sea evitar o desmontar montajes puramente artificiales. Entre los requisitos exigidos a estas normas, está la proporcionalidad, la coherencia y la adecuación de las mismas al fin legítimo perseguido.
6. La delimitación del TJUE del concepto de abuso de derecho se basa en la determinación de cuándo el empleo de las libertades fundamentales se lleva a

cabo de forma abusiva para obtener un régimen fiscal más favorable. La delimitación del ámbito que cada libertad pretende proteger será crucial para poder concluir en cada caso qué libertad o libertades concretas se están vulnerando. La mayor parte de ocasiones se examinan las medidas nacionales desde el punto de vista de la libertad de circulación y la libertad de establecimiento.

7. Para que una restricción a la libertad comunitaria pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir la carga fiscal.
8. Las medidas anti-elusión o anti-abuso son una serie de cláusulas, incorporadas en normas nacionales o en convenios, que permiten restringir y limitar la posibilidad de que las multinacionales abusen de las divergencias fiscales entre Estados a través de la planificación fiscal. Para que las medidas anti-abuso sean aceptadas por el Tribunal deben cumplir una serie de requisitos: la aplicación no debe ser discriminatoria, deben estar justificadas por razones imperiosas de interés general y deben ser adecuadas en relación al objetivo perseguido y no exceder de lo necesario. El cumplimiento de estos requisitos es analizado por el Tribunal a través de un análisis de comparabilidad.
9. En ocasiones, el Tribunal aceptará, aunque de forma restrictiva, algunas causas que justifiquen el establecimiento de medidas discriminatorias o restrictivas de las libertades comunitarias. Estas causas se concretan en prevenir la erosión de los sistemas fiscales, la evasión fiscal, la elusión fiscal y los montajes puramente artificiales.
10. La compatibilidad de las normas anti-abuso con el Derecho Comunitario está fundamentada en los principios de complementariedad e incidencia mutua. Los eventuales conflictos que surjan entre los CDI y el Derecho Comunitario deben resolverse en virtud del principio de primacía del ordenamiento comunitario
11. Es fundamental atender a la postura proactiva que los organismos internacionales han adoptado frente a las conductas abusivas. Tanto la Comisión Europea, a través de sus Comunicaciones, como la OCDE, con su Plan de acción, han ido definiendo las actuaciones que desde el seno de los Estados miembros deben irse implementando.

## **9. BIBLIOGRAFÍA**

ALMUDÍ CID, J.M., BLANCO DALMAU, A., *Manual de fiscalidad internacional*, Tomo I, 2ª Edición, 2004.

ALMUDÍ CID, J.M., BLANCO DALMAU, A., *Manual de fiscalidad internacional*, Tomo II, 3ª Edición, 2007.

ANDREA MONDINI. “Planificación fiscal y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea”, Universidad de Bolonia.

CALDERÓN CARRERO, J.M. “Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la comunitarización de los CDIS?”, *Crónica Tributaria* nº102, 2002, pp. 19-65

Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. “La coordinación de los sistemas de impuestos directos de los Estados Miembros en el mercado interior”. COM 2006/823, de 19 de Diciembre de 2006. No publicada en el Diario Oficial.

Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. “Aplicación de medidas contra prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países”. COM 2007/785, de 10 de Diciembre de 2007.

Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”. COM 2012/722, de 6 de Diciembre de 2012

Comisión Europea, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”, COM 2012/351, de 27 de Junio de 2012

Comisión Europea, “Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States”. COM 2013/814, de 25 de Noviembre de 2013

DELGADO PACHECHO, A., “Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *ICE*, nº 825, Septiembre-October 2005.

DELGADO PACHECHO A., “Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional”, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 15/2002

MÁRQUEZ LASSO, D.E., “*El concepto de abuso del Derecho Comunitario en materia tributaria*”, Universidad de Santiago de Compostela, 2012

OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, Julio 2010

OCDE, Plan de acción contra la erosión de la base imponible en el impuesto de sociedades y el traslado de beneficios de los países desarrollados por estrategias agresivas de planificación fiscal, Julio 2013

SANZ GOMEZ, R.J. *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Jose María Bosch Editor, Noviembre 2010

SOLER ROCH, M.T., y SERRANO ANTÓN, F. (dir). *Las medidas anti- abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002

Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

TJCE, Sentencia de 12 de Diciembre de 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation

TJCE, Sentencia de 12 de Septiembre de 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes

TJCE, Sentencia de 21 de Febrero de 2006, C-255/02, Halifax

TJCE Sentencia de 13 diciembre de 2005, C-446/03, Marks & Spencer

TJCE, Sentencia de 11 junio de 2009, C-155/08, X E.H.A. y Passenheim - van Schoot

TJCE, Sentencia de 6 junio 2013, C-383/10, Comisión Europea contra Bélgica

TJCE, Sentencia de 21 de Febrero de 2006, C-255/02, Halifax

TJCE, Sentencia de 12 de Abril de 1994, C-1/93, Halliburton

TJCE, Sentencia de 16 de Julio de 1998, C-264/96, Imperial Chemical Industries

TJCE, Sentencia de 12 de Diciembre de 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

TJCE, Sentencia de 21 de Septiembre de 1999, C-307/97, Saint- Gobain

TJCE, Sentencia de 11 de Octubre de 2007, C-451/05, Elisa

TJCE, Sentencia de 17 de septiembre de 2009, C- 182/08, Glaxo Wellcome

TJUE, Sentencia de 6 de Septiembre de 2012, C-18/11, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contra Philips Electronics UK Ltd.

TJUE, Sentencia de 6 septiembre 2012, C-38/10, Comisión contra Portugal

TJUE, Sentencia de 25 abril 2013, C-64/11, Comisión contra España

TJUE, Sentencia de 3 junio 2010, C-487/08, Comisión contra España