

CÉSAR GARCÍA NOVOA_Catedrático de Dereito Financeiro e Tributario_Universidade de Santiago de Compostela (Galicia, España)_cesar.garcia@usc.es

HARMONIZACIÓN E LOITA CONTRA A ELUSIÓN TRIBUTARIA NA UNIÓN EUROPEA

ARMONIZACIÓN Y LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

HARMONIZATION AND FIGHT AGAINST THE TRIBUTARY ELISION IN THE EUROPEAN UNION



&Resumo: A Unión Europea estendeu a política de harmonización ás medidas contra a elusión fiscal. A acción máis importante da Unión Europea é a proposta dun modelo de cláusula xeral anti-abuso. Tamén un estándar de intercambio automático de información. E unha proposta para incluír no intercambio automático os *tax rulings*.

&Palabras clave: Unión Europea, elusión fiscal, cláusula xeral anti-abuso, intercambio de información, *tax ruling*.

&Resumen: La Unión Europea ha extendido la política de armonización a las medidas contra la elusión fiscal. La acción más importante de la Unión Europea es la propuesta de un modelo de cláusula general anti-abuso. También un estándar de intercambio automático de información. Y una propuesta para incluir en el intercambio automático los *tax rulings*.

&Palabras clave: Unión Europea, elusión fiscal, cláusula general anti-abuso, intercambio de información, *tax ruling*.

&Abstract: The European Union has extended the application of harmonization measures against tax avoidance. The most important action of the European Union is proposing a model of xeral anti-abuse clause (GAAR). Also, a standard automatic exchange of information. And, a proposal to include the tax rulings on the automatic exchanges.

&Keywords: European Union, tax avoidance, xeral anti-abuse clause (GAAR), exchange of information, tax ruling.

&Índice: 1. Introducción. Precisións terminolóxicas. Elusión –evasión– planificación fiscal. Medidas para combater a elusión. 2. A concepción clásica da elusión tributaria e a nova dimensión da mesma no ámbito internacional e supranacional. 3. A elusión no Dereito comunitario. *Excursus* sobre o Dereito comunitario. 4. A posible colisión das previsións anti-elusorias dos estados membros cos fundamentos do Dereito da Unión Europea. 5. Primeira etapa; o abuso de Directiva. 6. Segunda etapa: a existencia dun principio xeral anti-abuso no Dereito comunitario. 7. Terceira etapa: Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas e réxime de axudas de Estado. 8. Cuarta etapa: intercambio de información; cara ao estándar do intercambio automático. 9. Quinta etapa: a confirmación dun modelo único de cláusula anti-abuso. 10. Sexta etapa: paquete fiscal e intercambio de información respecto a *rulings*. 11. Conclusións xerais. 12. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN. PRECISIÓNS TERMINOLÓXICAS. ELUSIÓN –EVASIÓN– PLANIFICACIÓN FISCAL. MEDIDAS PARA COMBATER A ELUSIÓN

A loita contra a elusión fiscal en Europa adquiriu unha nova dimensión a partir da presión social e mediática suscitada acerca da suposta baixa tributación en Europa de certas multinacionais (Starbucks, Google, Microsoft, Facebook, Amazon...), ligada a coñecidas operacións como a *dobre irlandesa* ou o *sándwich holandés*¹.

En realidade, este tipo de operacións baseábanse en estratexias que se viñan desenvolvendo desde hai tempo. Atendendo ao importante peso dos intanxibles nas empresas norteamericanas xeneralizouse a práctica de trasladalos a sociedades no exterior, tendo en conta as deficiencias do réxime de prezos de transferencia neste aspecto². Tamén se prodigou o traslado da tesourería (operacións de *cash pooling*) xa que en tales grupos multinacionais non ten sentido unha xestión financeira individualizada por parte de cada empresa. Ademais, asistíuse a unha paulatina conversión de empresas distribuidoras dos grupos multinacionais, en comisionistas que actúan de cara ao cliente en nome propio, pero por conta allea, e sen poderes nin capacidade de pechar contratos en nome da casa central. Elúdese, desta maneira, o estatuto de establecemento permanente e evítase a tributación no territorio onde opera a filial.

Así, o panorama internacional da fiscalidade actual, fortemente condicionado por un nivel nunca coñecido de mundialización e dixitalización da economía, coa posibilidade de operar no mercado dun país a través dun *contract manufacturer* ou dunha filial comisionista ou, mesmo, sen presenza física, require de solucións que van máis alá da acción individual dos Estados.

Fronte a esta tendencia, algúns Estados reaccionaron de distintas formas, incluíndo o exemplo de Gran Bretaña coa aprobación dun imposto sobre beneficios evitados ou eludidos (*Diverted Profits Tax*) polas compañías multinacionais, tamén coñecido como *Taxa Google*. Pero, no mundo actual, nin sequera Estados grandes poden establecer marcos internacionais nin impoñer o seu cumprimento por si sos, aínda que nos atopamos con normas adoptadas unilateralmente como FATCA, de pretendido alcance internacional. Por outro lado, as solucións que se busquen non poden evitar o papel central dos Estados, titulares do poder tributario e protagonistas da política fiscal, en tanto a eles lles corresponde a distribución da carga tributaria entre os seus contribuíntes de acordo a criterios de xustiza.

Fronte a esta situación rebeláronse, entre outros, os países denominados BRIC (Brasil, Rusia, India e China), propoñendo un cambio de paradigma na fiscalidade internacional, baseado na “ubicación razoable do beneficio” como criterio de tributación mínima de cada filial no país en que opere³.

Esta situación supuxo un excelente caldo de cultivo para un cambio na estratexia global sobre o que, desde o Informe do Terceiro Foro da OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seul en 2006, se denomina *planificación fiscal agresiva*. e iso propiciou a adopción do documento BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de enfoque global sobre a erosión de bases impoñibles e a deslocalización do beneficio, elaborado a partir das conclusións da Declaración de Lough Erne, emitida o 18 de xuño de 2013, ao termo da reunión do G8. A declaración afirma: «...os países deben cambiar as regras que permiten ás empresas trasladar os seus beneficios a través das fronteiras para evitar los impostos».

BEPS contén 15 accións, que deben desenvolverse noutros tantos informes. A elaboración destes informes sería a segunda fase do proxecto, para o que BEPS fixa uns prazos específicos. A maioría dos informes de desenvolvemento das accións teñen como prazo o mes de setem-

bro de 2014. Todos os demais informes deberán ser ultimados en setembro de 2015, aínda que para os relacionados cos prezos de transferencia prevese un prazo maior. De maneira que o plan BEPS ten unha fase de concreción de obxectivos e outra, ulterior, de incorporación dos seus resultados aos ordenamentos domésticos dos distintos Estados⁵.

Este *trending* internacional, orientado a recuperar elementos de territorialidade a través da regra de que o beneficio tribute alí onde se xera e a loitar contra o que se deu en chamar *erosión de bases impositibles*, chegou a Europa en forma dunha estratexia renovada de loita contra a elusión tributaria.

Así, en Europa produciuse un movemento no sentido de institucionalizar a loita contra a elusión coa emisión da Comunicación da Comisión ao Parlamento europeo e ao Consello, que recolle o Plan de acción para reforzar a loita contra a fraude fiscal e a evasión fiscal (COM(2012) 722/2).

Esta e outras accións, ás que faremos mención no presente traballo, supoñen unha mutación completa nos esquemas da chamada elusión tributaria, tal e como se viña coñecendo tradicionalmente. A iso ímonos referir a continuación.

2. A CONCEPCIÓN CLÁSICA DA ELUSIÓN TRIBUTARIA E A NOVA DIMENSIÓN DA MESMA NO ÁMBITO INTERNACIONAL E SUPRANACIONAL

A *elusión fiscal* é unha categoría tradicional no Dereito tributario e un concepto que foi centro de atención para a máis xenuinamente clásica doutrina tributarista. Valla como mostra a opinión de HENSEL, para quen a elusión fiscal consistiría nunha finalidade de aforro fiscal, pero por medio dunha conduta consistente en “impedir o nacemento da pretensión tributaria evitando o suposto de feito legal”, sobre todo en relación con feitos impositibles que gravan actos ou negocios xurídicos e no referente á utilización dos mesmos⁶. A elusión será un resultado ao que se pode chegar distorsionando a actividade negocial, pero con plena observancia das normas positivas, polo menos no seu aspecto formal⁷. A esencia da elusión fiscal será, pois, que non se produce vulneración directa de norma imperativa ningunha⁸, polo que, a mesma contraponse á *evasión fiscal*, que non é máis que o incumprimento – naturalmente *ilícito* – da obriga de pagar o tributo. Así, a esencia da elusión sería a procura a través de instrumentos lícitos de fórmulas negociais menos onerosas desde o punto de vista fiscal, a través normalmente da elección de alternativas negociais⁹ provocando unha evitación ou redución do tributo. Non obstante, a elusión limitaría coa lícita planificación fiscal ou “economía de opción”¹⁰, aínda que esta última tamén parta da existencia dunha “lagoa” ou imperfección no sistema tributario¹¹.

Esta concepción da elusión resultou superada no actual contexto internacional. Se no ámbito interno, no que se desenvolvera a elusión, esta caracterizábase pola procura dunha vantaxe fiscal mediante condutas abusivas, vulnerando a causa do negocio. Na elusión internacional as condutas elusivas baseábanse no aproveitamento indebido das diferenzas de tributación derivadas da aplicación das vantaxes fiscais previstas por outros estados diferentes do de residencia.

Así, a nota distintiva da elusión internacional radicaría nas características do estado que ofrece a vantaxe fiscal; trataríase dun paraíso fiscal, un réxime preferencial ou unha xurisdición non cooperante. Polo tanto, todo aproveitamento de vantaxes ofrecidas por países que non realizasen competencia fiscal perniciosa debería ser caracterizado como lícita planificación fiscal internacional. Entre estas operacións, tradicionalmente caracterizadas como de

planificación fiscal, habería que incluír aquelas que aproveitan as diverxencias entre lexislacións domésticas e, por outra banda, aquelas operacións que se benefician de lagoas legais e fiscais que derivan dos diferentes ordenamentos xurídicos.

Esta concepción veu a ser superada no actual contexto internacional. A distinción entre elusión e evasión dilúese, ata tal punto que o exministro de Facenda británico, Denis Healey, nunha coñecida intervención, afirmou que “a diferenza entre evasión e elusión fiscal é o grosor dunha parede de cárcere”¹². e a diferenza entre elusión e planificación fiscal lícita, á súa vez, vese condicionada pola irrupción do termo *planificación fiscal agresiva*, acuñado a raíz do Terceiro Foro OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl, en 2006.

De igual forma, o catálogo de instrumentos para combater a elusión foi mutando, no marco deste novo contexto internacional.

Así, fronte á elusión empregábanse cláusulas internas anti-abuso, distinguindo entre as chamadas *cláusulas especiais* e as denominadas *cláusulas xerais*. Podemos considerar cláusulas especiais, específicas ou *ad hoc*, aquelas dispostas na lei para un suposto concreto, e que poden adoptar as formas de feitos impositivos complementarios, presuncións ou, mesmo, ficcións tributarias. Pola súa parte, as cláusulas anti-elusorias xerais (cláusulas xerais anti-abuso ou *General Anti-Abuse Rules* –GAAR-) poden ser definidas como estruturas normativas cuxo presuposto de feito aparece formulado con maior ou menor grao de amplitude, e ao cal se ligan unhas consecuencias xurídicas, que, en suma, consistirán na asignación á Administración dunhas potestades consistentes en descoñecer o acto ou negocio realizado con ánimo elusivo, para aplicar o réxime xurídico-fiscal que se tratou de eludir. Estas cláusulas xerais son de expresión aberta e abstracta e aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, e niso diferéncianse das “cláusulas específicas” ou *ad hoc*¹³.

A integridade destas cláusulas foi preservada polo Tribunal Supremo na coñecida sentenza de 9 de febreiro de 2015, nos recursos de casación 3971/2013 e 188/2014, ao defender que as previsións dun convenio de dobre Imposición non poden amparar operacións que condúzan a unha desimposición, pois os convenios non son un instrumento para lexitimar comportamentos elusivos ou para anular as facultades que o ordenamento recoñece á Administración tributaria en pos dunha correcta tributación. E as mesmas, nos países de tradición continental europea, baséanse nunha anomalía negocial procedente do Dereito privado (fraude de lei, abuso das formas, abuso de dereito, simulación relativa...). Mentres que nos países de tradición anglosaxona, as cláusulas fundaméntanse na existencia de *substancia económica* ou de *propósito comercial* (*business purpose*).

Imos ver como se vén modulando o fenómeno da loita contra a elusión europea no marco do Dereito europeo, facendo especial referencia á acción harmonizadora que é propia deste.

3. A ELUSIÓN NO DEREITO COMUNITARIO. *EXCURSUS* SOBRE O DEREITO COMUNITARIO

Aínda cando, a partir do Tratado de Lisboa de 13 de decembro de 2007, hai que falar de Unión Europea e non de Comunidade Europea, imos aceptar o uso do termo *Dereito comunitario* para facer referencia ao Dereito producido polas institucións comunitarias.

Sabido é que o Dereito comunitario o Dereito da Unión Europea é un exemplo do que se denomina *dereito supranacional* e constitúe unha orde xurídica xurdida a partir de específicas cesións de soberanía dos Estados membros da Comunidade ou Unión Europea a unha organización supranacional con capacidade para ditar normas que van ser aplicables nos ordenamentos xurídicos dos diversos estados integrantes¹⁴.

Se o Dereito da Unión xorde dunha voluntaria limitación de soberanía por parte dos Estados membros, resulta que, como sinalou AMATUCCI¹⁵, toda limitación de soberanía por parte dun estado reconducíase sempre a un problema de adecuación do ordenamento xurídico interno que se ve limitado por esa cesión. É inherente ao Dereito europeo comunitario a previsión de mecanismos que permitan unha adaptación dese *ordenamento interno limitado* aos actos de exercicio da soberanía subtraída ao estado. Toda cesión de soberanía leva consigo un problema de coordinación de dous ordenamentos xurídicos. Se se pretende dotar a un deses ordenamentos - neste caso, ao comunitario - da nota de primacía -, a coordinación convértese nun problema de adecuación do ordenamento non primario ás directrices do prevalente.

Por iso, o ordenamento xurídico comunitario, como conxunto normativo creado polas institucións da Unión Europea, vai afectar ás ordes internas dos distintos estados como un ordenamento preferente ou prevalente. e vai resultar de aplicación preferente no caso de colisión co Dereito interno dos Estados membros, por efecto do denominado *principio de primacía*, xunto co efecto directo. Ambas as dúas regras son as notas distintivas do Dereito da Unión, como o proclaman, entre outras, as sentenzas *Simmenthal* de 9 de marzo de 1978, (Asunto nº C-196/77), *Ursula Becker* de 19 de xaneiro de 1982, (Asunto nº C-8/81), *Fratelli Costanzo*, de 22 de xuño de 1989 (Asunto nº C-103/88) e *Marleasing* de 13 de novembro de 1990 (Asunto nº C-106/89, Rec.I, 4135 e ss), todas elas do Tribunal Superior de Xustiza da Unión Europea, que instauran a regra da interpretación conforme ás directivas da lexislación interna¹⁷, ao afirmar que as normas que compoñen o ordenamento común europeo desprazan, polo xogo do principio de primacía, ás de derecho interno¹⁸.

Sinalados estes caracteres xerais do ordenamento comunitario, convén referirse ao contido do mesmo e á súa relación co Dereito tributario. Sendo o exercicio do poder normativo por parte da Unión Europea unha capacidade de ditar normas a partir de específicas competencias atribuídas polo tratado, o primeiro que hai que lembrar é que o poder tributario, en canto poder normativo e administrativo e entendido como capacidade para crear e esixir tributos, segue a ser competencia exclusiva dos Estados membros e forma parte das cotas de soberanía que non foron cedidas á Unión Europea. A relación do Dereito comunitario orixinario coa tributación debe ter en conta que a política fiscal é unha competencia dos estados. Así, o primeiro punto de contacto serán as posibles interferencias entre ese poder tributario en mans dos Estados membros e os fundamentos do Dereito comunitario, expresado no tratado constitutivo e as súas distintas modificacións.

Se o poder tributario segue a estar ligado á soberanía e é competencia dos países membros, tamén formará parte do poder tributario dos estados a capacidade para defender a potencialidade recadatoria dos seus sistemas fiscais a partir da implementación de medidas anti-abuso domésticas.

Sinalemos ao respecto que no referente ao Dereito europeo orixinario, e en concreto, no relativo ao contido dos tratados, hai que destacar que o mesmo se sustenta nas catro liberdades fundamentais da Comunidade - libre circulación de capitais, de mercadorías e de traballadores, así como a liberdade de establecemento -. e sobre todo, no principio de non discriminación por razón da nacionalidade.¹⁹. Pero tendo en conta o carácter *nacional* das competencias fiscais, acentuadas desde o Tratado da Unión Europea de 1992 polo xogo do *principio de subsidiariedade*, pero mantidas co Tratado de Lisboa, a capacidade do Dereito europeo orientarase pois a fixar unhas regras mínimas para aproximar as diversas lexislacións nacionais.

Así xorde o fenómeno da harmonización fiscal, entendendo por tal a harmonización de primeiro grao; isto é, a levada a cabo polas institucións europeas, singularmente, o Consello (ben mediante unanimidade, ben por *cooperación reforzada*), a Comisión e, nalgúns casos, coa colaboración do Parlamento. A finalidade da Unión Europea en materia tributaria non será tanto regular por si mesma un sistema tributario posto que, agás o concernente á materia arancelaria e aos ingresos vinculados á política agrícola o poder tributario exercido pola Comunidade é practicamente nulo, senón aproximar as lexislacións nacionais, a través da *harmonización fiscal*, exercida a través de directivas.

A harmonización fiscal, seguindo nisto a doutrina maioritaria - BURGIO, WAGENBAUER, CALLE, ZORNOZA, MATA SIERRA...²⁰ é unha actividade instrumental que CASADO OLLERO sitúa nun plano moi similar á función extrafiscal dos tributos²¹. Aos ollos da función harmonizadora, o tributo non é un mecanismo de financiamento público, senón algo que cómpre coordinar para o logro dos obxectivos comunitarios. Do que se trata a través da harmonización é de aproximar as lexislacións fiscais dos Estados membros, para crear, como sinala BERLIN, un Dereito comunitario da fiscalidade, coa súa propia lóxica interna, independente dos sistemas fiscais nacionais²². Xuridicamente, a harmonización constitúe unha potestade, atribuída ás comunidades europeas, ao servizo deses obxectivos²³.

Así, e dentro da citada harmonización de primeiro grao, respecto á imposición indirecta acadouse un moi alto grao de aproximación de lexislacións coas Directivas 2006/112/CE de IVE, modificada pola Directiva 2013/42/UE do Consello de 22 de xullo, coa Directiva 2008/118/CE do Consello, de 16 de decembro de 2008, relativa ao réxime xeral dos impostos especiais ou coa Directiva 2008/7/CE sobre impostos indirectos sobre a concentración de capitais.

No ámbito da imposición directa, onde o impulso harmonizador foi menos intenso, cabe referirse ás Directivas 2011/35/UE do Parlamento Europeo e do Consello de 5 de abril de 2011 relativa ás fusións das sociedades anónimas e á Directiva 2011/96/UE do Consello de 30 de novembro de 2011 relativa ao réxime fiscal común aplicable ás sociedades matrices e filiais de Estados membros diferentes. Tamén á reforma da Directiva do Aforro, 2003/48/CE, modificada pola Directiva 2014/48/UE, do Consello de 24 de marzo de 2014. Porén, non convén esquecer, como sinala FALCON e TELLA, que as directivas de harmonización pretenden incidir en tributos internos que se aplican a operacións interiores dos estados, sen ningún elemento internacional²⁴. A súa proxección é preferentemente doméstica, e iso explica que o Tribunal Supremo admitira na sentenza de 9 de febreiro de 2015 que, a efectos de casación ordinaria, poida terse en conta a posible vulneración das directivas comunitarias. Nesa interrelación entre o ordenamento interno e o Dereito comunitario, o Tribunal de Luxemburgo afirmou que a aplicación dunha Directiva por un Estado membro supón aplicar o Dereito da Unión, a efectos da posibilidade de controlar desde a perspectiva europea, o respecto aos dereitos fundamentais (sentenza *Sabou*, de 22 de outubro de 2013).

Porén, cando se fala de harmonización na imposición directa, o máis habitual é referirse á denominada *harmonización de segundo grao*, que é a levada a cabo pola xurisprudencia do Tribunal de Xustiza da Unión Europea (TXUE) que interpreta o Dereito da Unión. Esta doutrina xurisprudencial outorgou prevalencia, tradicionalmente, ás liberdades económicas que constituíen o fundamento da orde europeo, fronte ás medidas de protección da base impoñible ou da riqueza impositiva dos estados mediante a adopción de cláusulas internas ou medidas anti-abuso.

De maneira que a acción harmonizadora da Unión supuxo negar a posibilidade de acometer actuacións de loita contra a elusión fiscal, en tanto estas puidesen ser discriminatorias ou violar liberdades fundamentais da Unión, singularmente, a libre circulación de capitais ou a liberdade de establecemento, como expresión da libre circulación de persoas²⁵.

4. A POSIBLE COLISIÓN DAS PREVISIÓNS ANTI-ELUSORIAS DOS ESTADOS MEMBROS COS FUNDAMENTOS DO DEREITO DA UNIÓN EUROPEA

As liberdades fundamentais garantidas polo tratado constitúen a clave de bóveda da orde xurídica europea e só poden ser restrinxidas polos Estados membros por medio de normas internas en circunstancias moi excepcionais e para acadar certos fins moi concretos. En tal sentido, o Tribunal Europeo diferenciou as restricións das liberdades comunitarias, que implican un obstáculo á libre circulación de persoas, capitais ou servizos da vulneración destas liberdades, na medida en que tal vulneración provoque un efecto discriminatorio por razón da nacionalidade (sobre todo cando se discrimina ao non residente, xa que, normalmente, o non residente é un non nacional).

Inicialmente, a prevención da fraude e a elusión fiscal non figuraban entre os obxectivos da Unión; o obxectivo comunitario era, basicamente, tutelar liberdades de cuño económico. Non é de estrañar que unha profusa xurisprudencia do Tribunal Europeo dos anos noventa e primeira década do século XXI insistise en que os Estados membros non poderían ampararse na loita contra a fraude e a elusión fiscal para ditar normas internas que anulen ou restrinxan a eficacia das liberdades comunitarias. e iso aínda que esta regra non se propoñía con carácter absoluto, pois suporía a imposibilidade de medidas internas anti-elusorias que incidisen ou afectasen as liberdades comunitarias ou provocasen eventuais discriminacións ou tratamentos diferenciados. Pola contra, e como se verá, a xurisprudencia do TXUE deixou ben claro que o principio de “non discriminación” non pode invocarse cando a disposición presumiblemente “discriminatoria” tivese finalidade de salvagardar a *razón fiscal*, e, en particular, a esixencia de control fiscal para evitar a elusión²⁶.

Na medida en que a protección da “potencialidade recadatoria” dos sistemas tributarios nacionais segue a ser unha responsabilidade das facendas nacionais dos distintos estados (porque estos son os responsables da provisión de bens e servizos aos cidadáns e teñen, por tanto, necesidades de fondos públicos), as cláusulas anti-elusorias nos seus ordenamentos internos son admisibles, pero o seu réxime xurídico está fortemente condicionado polo Dereito comunitario. Como di PALAO TABOADA, “o establecemento de normas anti-elusión fiscal, tradicionalmente considerado como unha cuestión de estrito Dereito interno de cada país, está suxeito á influencia do Dereito da Unión Europea, que penetra profundamente nos ordenamentos nacionais”²⁷. E sobre todo, está suxeito ás pautas marcadas polo Tribunal de Xustiza da Unión Europea. Este recoñeceu que as cláusulas anti-elusión, analizadas de modo singular, poden constituír limitacións ás liberdades comunitarias. E segundo o Tribunal de Luxemburgo, en doutrina que podemos resumir a partir da sentenza *Centros*, de 9 de marzo de 1999 (As. C-212/97), as medidas nacionais que poidan obstaculizar ou facer menos atractivo o exercicio das liberdades fundamentais garantidas polo tratado só poderán aceptarse a partir de que satisfagan catro requisitos: que se apliquen de maneira non discriminatoria, que estean xustificadas por razóns imperiosas de interese xeral, que sexan axeitadas para garantir a realización do obxectivo que perseguen e que non vaian máis alá do necesario para acadar o devandito obxectivo.

Como mostra diso, existe unha prolífica xurisprudencia do Tribunal da Unión Europea que afectou a medidas anti-abuso. Así, son moitas as sentenzas que foron matizando o ámbito de aplicabilidade das cláusulas anti-abuso e adaptándoas á realidade europea.

O Tribunal fai referencia, en primeiro lugar, á esixencia de *proporcionalidade*. A proporcionalidade foi a pedra angular da admisibilidade pola xurisprudencia das medidas internas para facer fronte á elusión fiscal - sentenzas *Vestergaard* de 28 de outubro de 1999 (As. C-55/98), ou *Baxter* de 8 de xullo de 1999 (As. C-254) -. Así, por exemplo, na sentenza *Verkooijen* de 6 de xuño de 2000 (As. C- 35/98)- desbotouse a regra de coherencia interna, segundo a cal as limitacións de vantaxes ou beneficios fiscais para os non residentes xustificáanse como esixencia derivada do propio sistema tributario no que se insiren, e afirmouse que esta regra non pode opoñerse á plena eficacia das liberdades comunitarias²⁸.

É de destacar o pronunciamento expreso do Tribunal de Luxemburgo sobre a cláusula de subcapitalización na sentenza *Lankhorst-Hohorst*, de 12 de decembro de 2002 (As. C-324/00)²⁹, en concreto a prevista no ordenamento alemán que contemplaba, como presuposto para negar a dedución dos intereses pagados á matriz pola filial, unha *ratio* de endebedamento fixa de 3³⁰.

O Tribunal avaliou se a medida en cuestión persegue un obxectivo lexítimo compatible co tratado e está xustificada por razóns imperiosas de interese xeral, e chegou á conclusión de que unha cláusula anti-elusoria como esta non persegue un obxectivo lexítimo compatible co tratado e non está xustificada por razóns imperiosas de interese xeral. Lembra o Tribunal de Luxemburgo que as cláusulas xerais anti-elusión deben permitir axuizar os feitos caso por caso, pero nno sería acorde coas esixencias de proporcionalidade unha cláusula de aplicación automática a todas as situacións previsiblemente elusorias. Así, só resultan admisibles as cláusulas especiais cando non prevean unha regra de carácter xeral senón que a súa aplicación requira unha análise, *in casu*, de cada unha das situacións. Polo tanto, as medidas anti-elusorias serán aceptables cando non se basean en presuncións *iures et de iure*, senón que a súa regulación debe poder permitir a análise de cada situación particularizada. E, pola súa estrutura, esta cláusula especial non se aplica só a aqueles que perseguen montaxes puramente artificiais cuxo obxectivo sexa eludir o tributo, senón a “calquera situación na que a sociedade matriz teña, sexa cal for o motivo, o seu domicilio fóra da República Federal de Alemaña”. Por iso rexéitase esta medida anti-abuso.

En conclusión, para o Tribunal non cabe aplicar a subcapitalización respecto a matrices residentes noutros estados da Unión Europea polo efecto discriminatorio que iso supón por vulneración da liberdade de establecemento, que abrangue a libre creación de filiais en calquera outro estado europeo. A solución, polo tanto, pasaría por estender a subcapitalización ás operacións de filiais con matrices residentes ou, simplemente, non aplicar esta medida cando a matriz se atope noutro Estado membro.

Sen dúbida ningunha, esta doutrina *feriu de morte* á subcapitalización, nunha doutrina que, con lixeiras variacións, viñeron confirmar as sentenzas *Thin Cap Group Litigation* (As. C-524/04) de 13 de marzo de 2007 e *Lammers & Van Cleef* (As. C-105/07) de 17 de xaneiro de 2008. e aínda que a OCDE segue a defender a técnica da sub-capitalización³¹, en Europa foi desprazada por unha regra de limitación de dedución de intereses. Así o recolle, en España, o Decreto-Lei 12/2012, de 30 de marzo³².

En suma, e resumindo a doutrina do Tribunal da Unión Europea sobre medidas internas anti-abuso e a súa incidencia sobre as liberdades comunitarias, unha medida nacional que restrinja a liberdade de establecemento pode estar xustificada cando teña por obxecto espe-

cífico as montaxes *puramente artificiais* cuxo obxectivo sexa eludir a aplicación da lexislación do Estado membro de que se trate (sentenzas ICI, C-264/96, de 16 de xullo de 1998; *Cremer* de 11 de outubro de 1977 -125/76-, *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de decembro de 2000 -C-110/99-, *Halifax*, de 21 de febreiro de 2006 (As. C-255/02) ou *Cadbury-Schweppes* de 12 de setembro de 2006 (C-196/04).

Engádesse que, para que unha restrición á liberdade de establecemento poida estar xustificada por motivos de loita contra prácticas abusivas, o obxectivo específico de tal restrición debe ser opoñerse a comportamentos consistentes en crear montaxes puramente artificiais, carentes de realidade económica, co obxectivo de eludir o imposto normalmente debido sobre os beneficios xerados por actividades levadas a cabo no territorio.

E sobre todo, e en relación co IVE, engadiuse a esixencia de que o comportamento abusivo require a obtención dunha vantaxe fiscal contraria ao obxectivo da norma comunitaria. Así, para a sentenza *Weald Leasing* de 22 de decembro de 2010 (PROV 2011, 245), “para chegar á conclusión de que existe unha práctica abusiva cómpre tamén que... tal vantaxe fiscal sexa contraria ao obxectivo perseguido pola Directiva e ás disposicións nacionais ditas no seu desenvolvemento” (apartado 32).

En suma, malia esta liberdade dos Estados membros da Unión Europea para deseñar as súas propias políticas de distribución da carga tributaria, o certo é que esa liberdade vese restrinxida notablemente polo rumbo que imprime o Dereito europeo e pola necesidade de salvagardar a eficacia das liberdades económicas³³.

Pero ademais, a xurisprudencia anteriormente exposta ten unha enorme transcendencia, en tanto vai supoñer o precedente máis inmediato á política europea contra a elusión, encarnada, fundamentalmente, na recomendación de medidas fronte á planificación fiscal agresiva de 6 de decembro de 2012 e na cláusula anti-abuso común europea que estarían obrigados a introducir nos seus respectivos ordenamentos todos los Estados membros, incluída na Directiva Matriz-Filial de 25 de novembro de 2013 (COM(2013)814final).

Por iso cabe expoñer as distintas etapas deste proceso, que, ao noso xuízo, serían as seguintes.

5. PRIMEIRA ETAPA: O ABUSO DE DIRECTIVA

Como vimos, a xurisprudencia do Tribunal da Unión Europea limita a aplicación de instrumentos anti-elusivos en aras da salvagarda das liberdades comunitarias de carácter económico.

Así, durante unha etapa importante, o Dereito da Unión Europea limitouse a definir o concepto de abuso en aqueles casos en que a norma *abusada* sería unha disposición de Dereito da Unión. Nesta época, a harmonización das disposicións comunitarias tivo lugar, exclusivamente, pola vía de técnicas anti-elusivas orientadas á previsión do abuso de normas harmonizadoras, como as directivas. Estas medidas farían fronte ao denominado “abuso de Directiva”.

Así, nas clásicas directivas de harmonización incluíronse medidas para evitar o abuso das mesmas. O exemplo histórico máis claro era o previsto no art. 1,2 da Directiva 90/435/CEE (substituída pola Directiva Matriz-Filial de 25 de novembro de 2013), que constitúe un caso arquetípico de *directive shopping*. Despois de establecer o sistema de exención para os dividendos pagados por filiais dun estado comunitario ás súas matrices noutro estado da CEE, este precepto establecía que “iso non será obstáculo para a aplicación de disposicións nacionais ou convencionais que sexan necesarias a fin de evitar fraudes e abusos”. Polo tanto,

unha cláusula deste tipo prevista no ordenamento interno de calquera estado non só non será contraria ao Dereito comunitario, senón que integrará os fins perseguidos pola Directiva. A finalidade desta previsión sería evitar que se establezan matrices en estados comunitarios para aproveitar a percepción de dividendos sen soportar imposición ningunha no estado de residencia da filial. Iso, sempre e cando tal sociedade fose constituída por motivos fiscais, e “non exista unha razón de carácter empresarial que poida xustificar a remisión dos dividendos á sociedade constituída noutro estado da Comunidade Europea en lugar de envialos á matriz non comunitaria que constituíu unha sociedade pantalla na Comunidade”³⁴. Ademais, o art. 2, 3 da Directiva 90/435/CEE autorizaba aos Estados membros a supeditar a aplicación da Directiva á tenencia das participacións por un período de dous anos, sinalando a sentenza *Denkavit* de 17 de outubro de 1996, que se trata dunha disposición destinada a “combater os abusos resultantes da adquisición de participacións no capital de sociedades co único fin de beneficiarse das vantaxes fiscais previstas”³⁵.

En segundo lugar, de igual maneira, podemos detectar un segundo modelo de “cláusula antiabuso estándar”, que era a contida no art. 11, 1, a) da Directiva 90/434/CEE, sobre réxime fiscal de operacións de fusión, escisión, achega e trocos de activos (actualmente, Directivas 2011/35/UE do Parlamento Europeo e do Consello de 5 de abril de 2011 relativa ás fusiões das sociedades anónimas e a Directiva 2011/96/UE) que permite denegar a aplicación do réxime de *diferimento* previsto nesta Directiva en casos de fraude, podendo ser unha presunción do mesmo a “ausencia dun motivo económico válido”. Neste suposto autorízase a adopción dunha “cláusula interna”, aínda que con menor precisión.

Sobre a posibilidade de invocar a *fraude* para denegar as vantaxes do diferimento fiscal nunha operación de reestruturación, a sentenza *Leur-Bloem*³⁷, de 17 de xullo de 1997 (As, 28/95)³⁸, sinala que “para contemplar que a operación prevista persegue un obxectivo destas características – fraude ou abuso – as autoridades nacionais competentes non poden limitarse a aplicar criterios xerais predeterminados, senón que deben proceder caso por caso, a un exame global da mesma”³⁹. Ou o que é o mesmo, os Estados membros poden disciplinar cláusulas internas para analizar as operacións de fusión ou escisión, ás que se pretende aplicar o réxime especial de diferimento de plusvalías, e negar tal réxime ás que teñan unha finalidade elusoria. Pero, segundo o Tribunal, establecer no dereito interno dun estado unha norma de alcance xeral que prive automaticamente a determinadas categorías de operacións das vantaxes fiscais da Directiva, excede do necesario para evitar a fraude ou a elusión e vai en detrimento dos obxectivos establecidos na Directiva, que non son outros que facilitar a reestruturación das empresas en condicións de neutralidade fiscal⁴⁰.

En ambos os dous casos, trátase de medidas anti-abuso previstas no propio Dereito comunitario para as situacións específicas derivadas da normativa da Unión.

6. SEGUNDA ETAPA: A EXISTENCIA DUN PRINCIPIO XERAL ANTI-ABUSO NO DEREITO COMUNITARIO

Unha segunda expresión dos mecanismos anti-abuso é a afirmación dun principio xeral anti-abuso no Dereito da Unión.

Iso, en certa medida, pode considerarse un contrapunto á proclamación das liberdades da Unión e á primacía das mesmas fronte ás medidas internas que as restrinxan ou as vulneran, provocando situacións de discriminación por razón da nacionalidade. Mesmo, se esas medidas están orientadas por razóns anti-elusivas. E iso, porque a loita contra a fraude non é por si soa unha causa imperiosa de interese nacional.

Pois ben, aínda que a loita contra a fraude e a elusión non é, en si mesma, unha razón que poida esgrimirse para descoñecer o alcance preferente das liberdades comunitarias, si o é o abuso do Dereito comunitario. Non cabe o exercicio dunha liberdade se se fai de modo abusivo. Isto é, o Dereito europeo non ampara as prácticas abusivas.

Así, a sentenza *Cremer* de 11 de outubro de 1977 –As. 125/76–, dispón no seu punto 12, que a aplicación das disposicións de Dereito comunitario “non pode estenderse a prácticas abusivas”. Nun sentido similar pronunciaríase a sentenza *Agip Petrol*, de 6 de abril de 2006, As. C-456/04. Pola súa parte, o punto 38 da sentenza *Markus Kofoed*, de 5 de xullo de 2007 (As. C-321/05) é extremadamente clara cando afirma que “deste modo, o artigo 11, apartado 1, letra a) da Directiva 90/434, reflicte o principio xeral do Dereito comunitario segundo o cal o abuso de dereito está prohibido. Os xustizables non poden invocar as normas do Dereito comunitario de maneira abusiva ou fraudulenta. A aplicación destas normas non pode estenderse ata chegar a cubrir prácticas abusivas, isto é, operacións que non se realicen no marco de transaccións comerciais normais, senón unicamente para beneficiarse abusivamente das vantaxes establecidas no Dereito comunitario”.

Existe, por tanto, segundo a sentenza *Markus Kofoed* un “principio xeral do Dereito comunitario segundo o cal o abuso de dereito está prohibido”. A partir deste principio podemos acuñar un concepto comunitario de abuso de dereito que está presente, por exemplo, na sentenza *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de decembro de 2000 –As. C-110/99–.

Ese principio xeral de interdicción do abuso de dereito sería froito da circunstancia de que tal principio existe nos ordenamentos dos Estados membros. Este principio xurídico xeral do abuso de dereito, como lembra o punto 38 da sentenza *Emsland-Stärke GmbH*, existe na práctica totalidade dos Estados membros, incluída a incorporación en Italia de tal principio ás técnicas hermenéuticas do Dereito tributario, mediante a denominada *interpretación anti-elisiva*.

A partir desta aplicación na orde doméstica interna, o principio anti-abuso foi invocado na xurisprudencia do Tribunal de Xustiza, aínda que este non o recoñecera expresamente como un principio xeral do Dereito comunitario. Así, as sentenzas de 11 de outubro de 1977, *Cremer* (125/76, Rec. p. 1593); de 27 de outubro de 1981, *Töpfer e outros* (250/80, Rec. p. 2465), e de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products* (C-8/92, Rec. p. I-779), así como as conclusións do avogado xeral Sr. Tesouro presentadas no asunto no que recaeu a sentenza de 12 de marzo de 1996, *Pafitis e outros* (C-441/93, Rec. p. I-1347).

Neste conxunto de resolucións trátase fundamentalmente de sentar as bases para definir o abuso no contexto do Dereito europeo a partir de tres requisitos: un elemento obxectivo, a saber, a proba de que as condicións de concesión dunha prestación se crearon artificialmente, é dicir, que a operación comercial non foi realizada cun obxectivo económico, senón exclusivamente para obter unha vantaxe derivada da orde comunitario. Trataríase de todas aquelas situacións nas cales cun determinado negocio non se pretende acadar o obxectivo perseguido pola normativa que o regula, aínda que formalmente se respectaran as condicións de tal negocio.

Ese perfil do negocio abusivo debe ser complementado cun segundo requisito: a concorrencia de certas circunstancias subxectivas como é a obtención dun beneficio de tal conduta abusiva e, se a norma é tributaria, a consecución dunha vantaxe fiscal. O elemento subxectivo viría determinado polo feito de que a operación comercial de que se trate fose realizada esencialmente para obter un beneficio financeiro incompatible co obxectivo da normativa comunitaria. E por último, concorriría o que podemos denominar un *elemento procesal*: que a carga da proba do abuso recaía sobre a Administración nacional competente. Non obstante,

nos casos de abuso máis graves, podería admitirse mesmo un principio de proba que dese lugar, no seu caso, a unha inversión da carga da proba.

De todo iso dedúcese que o Dereito da Unión realizou unha versión do abuso de dereito que poderíamos cualificar de *formalista*. O cal vén corroborarse pola sentenza *Universidade de Huddersfield*, de 21 de febreiro de 2006 (As. C-223/03), que á definición anterior do abuso de dereito engade unha cuestión máis de gran transcendencia: só é posible falar de abuso de dereito cuando nos atopemos ante a creación artificiosa dun dereito subxectivo, á marxe de que, obxectivamente, abusemos ou non do ordenamento.

O corolario desta xurisprudencia viría ser a sentenza *Halifax*, de 21 de febreiro de 2006 (As. C-255/02). Esta sentenza inclúe unha fonda reflexión da aplicación do abuso de dereito no ámbito tributario, e reconece que poden usarse polos contribuíntes lexitimamente as posibilidades derivadas da norma comunitaria “cando iso non leve a forzar a norma e traizoar o seu espírito”. En tal caso os Estados membros están lexitimados para preservar a súa recadación e o órgano nacional determinará e avaliará o carácter artificioso da operación. Aínda que, como di *Halifax*, “as medidas que os Estados membros están facultados para tomar (...) co fin de asegurar a exacta percepción do imposto e de evitar a fraude non deben ir máis alá do necesario para acadar os devanditos obxectivos (...) –parágrafo 92-.

En suma, a partir desta xurisprudencia, cabe afirmar que existe un concepto de abuso de dereito de carácter comunitario, creado a partir dunha triple dimensión, obxectiva, subxectiva e procedemental, e que se apoia en dous datos: que a operación non fose realizada cun obxectivo económico e que se levase a cabo deformando a realidade do negocio, coa única intención de obter unha vantaxe, Esa configuración do abuso é aplicable ás prácticas que perseguen como vantaxe un aforro fiscal e lexitiman aos estados a prever medidas anti-abuso.

Este concepto de abuso no ámbito europeo é un indubidable precedente da configuración actual do modelo de cláusula anti-abuso que levou a cabo o Dereito da Unión.

7. TERCEIRA ETAPA: CÓDIGO DE CONDUCTA DE FISCALIDADE DAS EMPRESAS E RÉXIME DE AXUDAS DE ESTADO

Ademais da existencia dunha corrente tendente a loitar contra o abuso de dereito, a elusión fiscal veu poñéndose de manifesto a través do aproveitamento de réximes vantaxosos.

Cabe lembrar ao respecto a política da OCDE, que iniciou a súa loita contra a denominada competencia fiscal lesiva, (*Harmful Tax Competition*) en 1998⁴¹, definindo os conceptos de *paraíso fiscal* como *xurisdición non cooperante* (*uncooperative tax havens*) e instando a retirar o cualificativo de paraíso fiscal aos estados que decidan cooperar mediante a adopción de *commitments* ou acordos de intercambio de información.

Pola súa parte, a Unión Europea iniciou esta política co denominado *Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas*. Así, o grupo presidido por Down Primarolo elaborou o citado *Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas* con data 1 de decembro de 1998, confeccionando un censo de medidas de competencia lesiva localizadas nos ordenamentos dos estados europeos. Así, sinaláronse sesenta e seis prácticas fiscais prexudiciais definidas nos Estados membros e territorios asociados, pretendendo a adopción de modificacións antes do 1 de xaneiro de 2004⁴².

É obvio que a existencia destes territorios con fiscalidade vantaxosa pon de manifesto o fracaso da harmonización directa e a exacerbación do poder fiscal dos Estados membros, froito da soberanía que seguen mantendo os estados. A Unión Europea pretendeu conxurar os problemas derivados da ausencia de normas harmonizadoras na imposición directa em-

pregando a vía indirecta do réxime de *axudas de Estado* para facer fronte a certos réximes fiscais vantaxosos.

O réxime das axudas de Estado inclúese na Sección primeira do Capítulo I (Normas sobre competencia) do Título VII, do Tratado de Funcionamento da Unión Europea, e dentro das disposicións referidas á libre competencia. En concreto, son os artigos 107 a 109 os que disciplinan a prohibición de axudas de Estado, dicindo o artigo 107,1 que “salvo que os tratados dispoñan outra cousa, serán incompatibles co mercado interior, na medida en que afecten aos intercambios comerciais entre Estados membros, as axudas outorgadas polos estados ou mediante fondos estatais, baixo calquera forma, que falseen ou ameacen falsear a competencia, favorecendo a determinadas empresas ou producións”.

A Unión Europea vén defendendo un concepto amplo de axudas de Estado, avalado polo Tribunal de Xustiza da Unión Europea, que, na clásica sentenza *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/ Haute Autorité da CECA*, de 23 de febreiro de 1961 – As. 30/59 -⁴³, dispón que é axuda de Estado “toda intervención que, baixo as máis diversas formas, trata de aliviar as cargas que normalmente gravan o balance dunha empresa”. De forma máis sintética, o Tribunal, en sentenza *Italia/ Comisión* de 2 de xullo de 1974 (As. C-173/73), catalogou as axudas de Estado como “calquera vantaxe concedida pola autoridade pública que, baixo diversas formas, altere ou poña en risco de alterar a libre competencia”.

Pola súa parte, a Comisión, en comunicación efectuada en virtude do art. 6,5 da Decisión 2495/96/CE, sinalou que “a noción de axuda refírese non soamente á axuda activa, senón que tamén inclúe calquera medida que supoña para unha empresa a eliminación dunha carga que en caso contrario debería soportar, independentemente de que a devandita medida sexa directamente aplicada polas empresas beneficiarias”. Así, e á marxe da diferenciación entre axudas expresamente compatibles co mercado único e axudas que poden selo baixo autorización da Comisión ou o Consello, o certo é que o concepto de *axuda de Estado* é moi amplo, abranguendo exencións fiscais, reembolsos, reducións de cargas sociais, axudas á exportación, concesión de préstamos polo estado a un interese reducido...⁴⁴, e calquera modalidade de beneficio fiscal ou tratamento tributario vantaxoso.

A cualificación dunha medida pública como axuda de Estado, parte da súa caracterización como *selectiva*, atributo definido polo Tribunal de Luxemburgo, como “toda aquela disposición fiscal que reforza a posición dunha empresa en relación coas competidoras (As. c-156/98)”. Por tanto, o concepto medida fiscal selectiva non se identifica necesariamente coa idea de beneficio fiscal, senón que é máis amplo que este, abranguendo, segundo a Comunicación da Comisión COM CE/98/C 384/03, “reducións da base impositiva, amortizacións aceleradas, provisións excepcionais, deducións da cota, créditos de imposto e adiantamentos de pago”.

O máis chamativo ao respecto foi a aplicación das axudas de Estado ás vantaxes fiscais concedidas a certos territorios, baixo o parámetro da denominada “selectividade territorial”, modulada polas sentenzas do Tribunal de Xustiza da Unión Europea, nos casos *Azores*, de 6 de setembro de 2006 (As. C-88/03), e *UXT-A Rioxa*, de 11 de setembro de 2008. Aínda que a primeira circunscribiu as axudas territoriais a aquelas en que o territorio concedente non soportaba o custo financeiro das mesmas, a segunda perfilou un concepto moito máis amplo⁴⁵.

Esta definición ampla serviu para que se acudise ao expediente de axudas de Estado para facer fronte ao deseño de vantaxes fiscais por países ou territorios, naqueles casos en que a previsión de tales beneficios fiscais podería supoñer un exemplo de competencia fiscal desleal. Quizais o caso máis significativo sexa o da aplicación da libre competencia e da prohibición

axudas de Estado ao réxime de Xibraltar para sociedades extraterritoriais. Trátase dun réxime que exclúe ás sociedades extraterritoriais do imposto adicional sobre beneficios (*top up tax*) e que foi declarado axuda de Estado pola Comisión en 2002. Ese mesmo ano, o Goberno de Xibraltar propuxo un cambio na fiscalidade das sociedades, propoñendo un novo réxime de sociedades extraterritoriais. Este novo réxime foi declarado axuda de Estado incompatible pola decisión da Comisión de 30 de marzo de 2004. Esta catalogación como axuda de Estado, revogando a sentenza en sentido contrario do Tribunal de Primeira Instancia de 18 de decembro de 2008 (Asuntos T-211/04 e T 215/04), foi confirmada polo Tribunal de Xustiza da Unión Europea na sentenza de 15 de novembro de 2011, ao afirmar o Tribunal que un réxime fiscal concibido de forma que as sociedades extraterritoriais non estean suxeitas a imposición constitúe un réxime de axudas de Estado incompatible co mercado interior⁴⁶.

De todas formas o percorrido do réxime de axudas de Estado como instrumento para a loita contra a competencia fiscal desleal parece limitado, pois se trata de acudir a unha medida pensada para outros fins. As medidas axeitadas parecen ser, por unha banda, a profundización na harmonización, e, por outros, un eficaz mecanismo de intercambio de información.

Nun contexto no que non existe un proceso de harmonización fiscal directa e no que, mesmo, o proxecto de Base Común Consolidada no Imposto sobre Sociedades, atópase nun *impasse* (malia o pretendido impulso que lle quere dar o Plan de Acción en materia de Imposto de Sociedades, aprobado o 17 de xuño de 2015), parece inevitable a posibilidade de que os cidadáns e as empresas aproveiten as vantaxes fiscais ofrecidas por eses países. Nese contexto, a xustiza fiscal esixe, repetimos, un mecanismo áxil de intercambio de información.

Porén, non cabe esquecer a importancia que está tendo en Europa o réxime de axudas estatais en materia fiscal en relación con prezos de transferencia, e o aproveitamento dos mecanismos normativos que prohiben vantaxes que poidan distorsionar a competencia no mercado único. É de destacar, neste punto, que no mes de decembro de 2014, a Comisión solicitou información aos vinte e oito Estados membros sobre o trato fiscal que outorgan ás multinacionais. Na actualidade, a Comisión ten abertas catro investigacións relativas aos beneficios fiscais concedidos a multinacionais de Bélxica, Holanda, Irlanda e Luxemburgo.

8. CUARTA ETAPA: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. CARA AO ESTÁNDAR DO INTERCAMBIO AUTOMÁTICO

Para a OCDE, a diferenza da Unión Europea, a base para cualificar un país ou estado como non cooperativo é a ausencia de intercambio de información. Así, a partir do Informe *Project in Harmful Tax Practices*, Progress Report 2001⁴⁷, a OCDE pasaría a fixar a nota distintiva dos paraísos fiscais na ausencia de intercambio de información, de modo que o compromiso para dar información sería suficiente para que un estado deixase de ter a consideración de paraíso. O importante será, por tanto, o nivel de esixencia do intercambio de información que se require. Isto é, o denominado *estándar* de intercambio que inclúe determinar se a información transmitirase de modo automático ou só a requirimento do interesado e se, neste último caso, o requirido está obrigado a facilitar a información pedida ou pode negarse, invocando excepcións.

É evidente que nun contexto onde as empresas e cidadáns poden aproveitar licitamente as vantaxes outorgadas por outras xurisdicións, os estados de residencia dos contribuíntes que lles gravan por renda mundial (*worldwide income*) só poden garantir as máis elementais esixencias do principio de capacidade contributiva se coñecen as rendas obtidas polos seus residentes no exterior. E para verificar a existencia de tales rendas é imprescindible que existan procedementos de intercambio de información mediante acordos internacionais.

Varias son as vías para plasmar estes compromisos de intercambio de información. Ben un acordo de intercambio de información, seguindo o *agreement on exchange of information on tax matters* de 18 de abril de 2002, ben un Convenio de Dobre Imposición con cláusula de intercambio de información. Esta cláusula, incluída no artigo 26 do Modelo OCDE, só permite o intercambio previo requirimento, non o intercambio automático e, ademais, obriga a empregar a información só para a finalidade previamente establecida. Nas versións do Modelo de Convenio OCDE de 2005 e 2006, as posibilidades do intercambio de información acrecentáronse notablemente, xa que, a partir dese momento, prevese a súa aplicación para toda clase de impostos, non só os que graven a renda e o patrimonio e establécese a obriga de comunicar toda a información que “previsiblemente poida ser de interese”. Segundo a regra da *pertinencia previsible* ou *foreseeably relevant*, a información pódese empregar para todo o que permita a normativa do estado requirido e este debe poñer en práctica todos os mecanismos internos para solicitar a información⁴⁸. A teor dos comentarios do Modelo OCDE ao artigo 26, este principio trata de que se intercambie información en materia tributaria na medida máis ampla posible e, ao mesmo tempo, trata de precisar que os estados non poidan “botar as redes” con total liberdade –o que se coñece como *fishing expeditions*– ou pedir información de dubidosa pertinencia respecto dos asuntos fiscais dun determinado contribuínte⁴⁹.

O estado requirente debe probar que a información solicitada é *potencialmente relevante*, ademais de identificar á persoa obxecto da investigación fiscal e aclarar a finalidade fiscal que motiva o requirimento. Debe tamén xustificar por que pensa que a información solicitada é posuída polo outro estado ou por unha persoa localizada en tal territorio. Con estes requisitos pódese intentar a obtención de números de contas bancarias, rastro de transferencias, tarxetas de crédito, activos ou outros indicios⁵⁰.

O fracaso do intercambio de información baseado en mecanismos bilaterais *on request* levou aos estados a adoptar mecanismos de carácter unilateral. No caso dos Estados Unidos, é de destacar a adopción o 18 de marzo de 2010 da FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), incluída nas seccións 1471 a 1475 do *U.S. Treasury Code*. A mesma entrou en vigor o 1 de xaneiro de 2013, e inclúe un sistema de intercambio automático de información vía intermediarios financeiros, ademais dunha retención do 30 por 100 sobre pagamentos de fonte dos Estados Unidos, haxa ou non ganancia, a certas entidades estranxeiras se non certifican a identidade dos seus donos beneficiarios últimos (*beneficial owners*).

FATCA marca o camiño polo que van discorrer as propostas de intercambio de información no futuro: abandono do intercambio rogado e aposta decidida polo intercambio automático a través de acordos multilaterais.

Como mostra da implantación destes acordos multilaterais pode mencionarse o modelo OCDE-Consello de Europa sobre asistencia mutua e intercambio de información que, a partir do 2010, se abre a países non membros. e, sobre todo, o acordo ao que se chegou na reunión de Berlín do *Foro Mundial sobre a transparencia e o intercambio de información con fins fiscais* o 29 do outubro de 2014, que amosa a tendencia imparable no contexto actual cara ao intercambio automático na que todos os estados están vencendo as súas reticencias á cooperación internacional.

Neste panorama, a Unión Europea aprobou, en primeiro lugar, unha Directiva de intercambio de información previo requirimento. Trátase da Directiva 77/799/CEE, do Consello, de 19 de decembro de 1977, relativa á asistencia mutua das autoridades competentes dos Estados membros no ámbito dos impostos directos e dos impostos sobre primas de seguros.

Esta Directiva foi derogada con efectos de 1 de xaneiro de 2013 pola Directiva 2011/16/UE do Consello, de 15 de febreiro de 2011, relativa á cooperación administrativa no ámbito da fiscalidade. Trátase da principal norma comunitaria que regula as obrigas de intercambio de información e asistencia mutua entre los Estados membros da Unión Europea, sendo o seu ámbito de aplicación o intercambio de calquera información que poida permitir a correcta determinación dos impostos sobre a renda e o patrimonio. A mesma foi interpretada de forma ampla pola sentenza *Halliburton Services* do TXCE, que estendeu o seu ámbito obxectivo a todos os tributos. Ao que hai que unir que a Directiva 2011/16/UE inclúe a regra da *pertinencia previsible*, que xa incorporara a versión de 2006 do artigo 26 do Modelo OCDE.

Porén, a primeira experiencia de intercambio automático por parte da Unión Europea viría da man da Directiva 2003/48/CE, do Consello, de 3 de xuño de 2003, en materia de fiscalidade dos rendementos do aforro⁵¹. Esta norma facilitou o impulso ao intercambio de información automatizado de datos. Ademais, o ámbito da Directiva estendeuse a países terceiros mediante acordos internacionais con outros estados e territorios, caso de San Mariño, Antillas Holandesas, Andorra, Mónaco..., o que supuxo ampliar o alcance da Directiva fóra das fronteiras da Unión Europea.

Pero, como dixemos, un escenario de tributación por renda mundial no país de residencia esixe un mecanismo áxil de intercambio de información, e require a progresiva adopción dun estándar de intercambio automático. Co modelo FATCA no horizonte, e os acordos para a súa aplicación práctica asinados con certos estados (así o concertado por Alemaña, Francia, Italia, Reino Unido e España, rubricado o 7 de febreiro de 2012), incluíndo nalgúns casos compromisos de reciprocidade, estanse poñendo as bases para unha progresiva implantación dun modelo de intercambio automático.

Na liña de FATCA, a Directiva 2011/16/UE do Consello xa preveu a obrigatoriedade do intercambio automático de información entre os Estados membros sobre determinadas categorías de renda e de patrimonio, en particular as de carácter non financeiro, reforzando tal intercambio mediante unha formulación gradual que o faría progresivamente extensivo a novas categorías de renda e de patrimonio e suprimiría a condición conforme á cal a información só debe intercambiarse se está dispoñible.

Pero o paso decisivo daríao a Unión Europea coa Comunicación da Comisión de 6 de decembro de 2012, relativa a un plan de acción para reforzar a loita contra a fraude fiscal e a evasión fiscal, na que se destacaba a necesidade de promover enerxicamente o intercambio automático de información como o futuro estándar europeo e internacional de transparencia e intercambio de información no ámbito fiscal⁵³.

O cambio fundamental de estándar internacional en materia de intercambio de información prodúcese como consecuencia da aprobación o 21 de xullo de 2014, polo G-20 na súa reunión de Australia, da proposta de acordo da OCDE *Automatic Exchange of Financial Information Tax Matters*. Case coetaneamente, a Directiva 2014/107/UE do Consello, de 9 de decembro de 2014, modifica a 2011/16/UE. O novo artigo 3, bis desta Directiva inclúe a información a facilitar polas autoridades fiscais dun Estado membro ás do estado de residencia do perceptor das rendas, no que é unha verdadeira *FATCA europea*, aínda que o intercambio teña lugar ante autoridades fiscais e non por unha institución financeira á Administración tributaria doutro país.

E en todo o relativo ao intercambio de información non se debe esquecer a gran cuestión, tradicionalmente esquecida, da axeitada salvagarda dos dereitos e garantías do contribuínte. Neste sentido, a coñecida sentenza do Tribunal da Unión Europea, *Sabou*, de 22 de outubro

de 2013 (As. C-276/12), entende que as directivas europeas de intercambio de información non atribúen ao contribuínte nin o dereito a ser informado nin o dereito a participar na solititude enviada ao Estado membro requirido, aínda que recoñece a necesidade de interpretar as directivas en clave de dereitos fundamentais. Trátase dunha sentenza que, de ningún xeito, conxura o gran déficit no tratamento dos dereitos do contribuínte na articulación interna dos procedementos de intercambio de información. A Unión Europea debe afondar nesta liña, tendo en conta o peso que adquiriu no novo dereito orixinario posterior ao Tratado de Lisboa, a Carta de Dereitos Fundamentais.

9. QUINTA ETAPA: A CONFIRMACIÓN DUN MODELO ÚNICO DE CLÁUSULA ANTI-ABUSO

A definición dunha política de cláusulas anti-abuso de directivas nas directivas matriz-filial e na de fusións e reestruturacións serviu como antecedente para propoñer un modelo de cláusula anti-abuso na Unión Europea.

A expresión máis clara desta cláusula anti-abuso de dimensión europea atópase nos considerandos 7 e 8 da recomendación da Comisión de 6 de decembro de 2012, sobre planificación fiscal agresiva. Nesta recomendación, a Comisión aconsellaba a adopción dunha norma anti-abuso de carácter xeral que permitise perseguir operacións artificiais con motivación fiscal e sen substancia económica.

Froito da necesidade de articular un modelo de cláusula anti-abuso de alcance xeral, o Consello da Unión Europea aprobou, o 27 de xaneiro de 2015, a modificación da Directiva Matriz-Filial (COM (2013)814 final), na que se introduce unha norma anti-abuso de carácter xeral. A acción sitúase no contexto dun acordo político acadado o día 9 de decembro de 2014 no Consello ECOFIN e na previa modificación da Directiva pola que se introduciron limitacións específicas no caso de instrumentos financeiros híbridos (Directiva 2014/86/UE do Consello, de 8 de xullo de 2014, pola que se modifica a Directiva 2011/96/UE). O devandito acordo político foi valorado como un verdadeiro éxito da Comisión, e do comisario Moscovici en particular.

A idea é que todos los Estados membros queden obrigados a introducir unha cláusula anti-abuso xeral baseada nos mesmos principios, evitando as actuais distorsións que existen entre uns Estados membros e outros, dado que moitos non posúen cláusulas xerais anti-abuso ou as establecen cun limiar anti-abuso moi baixo⁵⁴.

En canto ao contido do modelo de cláusula anti-abuso europea, a mesma prevé o *descoñecemento*, e por tanto, a non aplicación de vantaxes fiscais (fálase de que os estados “se absterán de outorgar os beneficios fiscais da Directiva”) en relación coas rendas inherentes a acordos ou estruturas xurídicas cuxa finalidade única ou principal é a consecución dunha vantaxe fiscal contraria ao obxecto da propia Directiva, non adoptándose por motivos económicos válidos baseados nunha realidade económica.

Desta maneira, o estándar anti-abuso da cláusula europea fíxase en tres elementos: ausencia dunha realidade económica, finalidade basicamente fiscal e contravención do propio obxectivo da Directiva. Ao que hai que unir o requisito de que o negocio sexa *not genuine*; isto é, a artificialidade presúmese nos casos que as operacións non *son sinceras e honestas*, entendéndose por tales os que carecen de substancia económica.

Na elaboración deste estándar de abuso, o Consello baseouse na tradición europea que foi configurando unha política anti-elusiva, apoiada na xurisprudencia comunitaria do abuso de dereito - *Halifax*, de 21 de febreiro de 2006 (As. C-255/02) ou *Cadbury-Schweppes* de 12

de setembro de 2006 (C-196/04) - coa doutrina da xustificación económica ou *business purpose*. A partir da idea de abuso de dereito, preténdense conxurar as situacións nas que se obtén unha vantaxe fiscal en condicións indebidas – seguindo a citada sentenza *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de decembro de 2000 (As. C-110/99) e a sentenza *Halifax* de 21 de febreiro de 2006 (As. C-255/02)-. Lembremos que, para esta última, “...debe resultar que a finalidade esencial das operacións de que se trate consista en obter unha vantaxe fiscal” (apartado 75) – e esas condicións vincúlanse á ausencia de substancia económica da operación.

E á hora de perfilar a falta de substancia económica, a proposta de cláusula ten en conta a tradición xurisprudencial do Tribunal de Luxemburgo á luz das directivas sobre aplicación de réxime de diferimento en operacións de reestruturación. É o caso da coñecida sentenza *Leur-Bloem*, de 17 de xullo de 1997 (As. 28/95), que afirmou que “o concepto de motivos económicos válidos é máis amplo que a mera procura dunha vantaxe puramente fiscal” e a posterior sentenza *Foggia*, de 10 de novembro de 2011 (As. C-126/10), que propón unha ponderación entre a cuantificación da razón económica da operación e o importe da vantaxe fiscal obtida. Trátase, en suma de rexeitar montaxes artificiais que pretendan conseguir unha vantaxe fiscal impropia, entendéndose por tal aquela vantaxe que non está amparada por unha razón económica suficientemente consistente.

E a iso hai que unir a esixencia de que a operación sexa contraria aos fins da Directiva, na liña do contido da cláusula USA contida na *Health Care and Education Reconciliation Act*, e que lexitima o descoñecemento da operación cando a mesma careza de substancia económica - a operación non produciu un cambio significativo na situación económica do suxeito á parte do aforro fiscal – e ademais, o resultado obtido sexa contrario á finalidade da norma⁵⁶. No caso da Unión Europea é de destacar a sentenza *Weald Leasing*, de 22 de decembro de 2010 (PROV 2011, 245), segundo a cal, “para chegar á conclusión de que existe unha práctica abusiva cómpre tamén que (...), tal vantaxe fiscal sexa contraria ao obxectivo perseguido pola Directiva e as disposicións nacionais ditadas no seu desenvolvemento” (apartado 32).

En suma, o estándar de abuso comunitario é omnicompreensivo e fundaméntase na existencia de artificiosidade baseada na ausencia de substancia económica, tendo en conta a dimensión do beneficio que se persegue, e sempre que se vaia en contra do fin da Directiva.

Non esquezamos, porén, que a razón de ser desta cláusula é evitar a elusión no marco da Directiva matriz-filial. Isto é, trátase de loitar contra a interposición de sociedades artificiosas, creadas só para percibir os dividendos (*letter box companies*), pero carentes de verdadeira razón de ser económica. A cláusula xeral anti-abuso da Unión Europea afronta esta práctica elusiva a partir dun presuposto moito máis extenso que as vías tradicionalmente propostas na OCDE contra o uso de sociedades instrumentais, en especial no marco do *treaty shopping*; a saber, a cláusula de beneficiario efectivo –incorporada ao Modelo OCDE no ano 1977-, posteriormente as propostas de cláusulas nos comentarios, e especialmente, o parágrafo 9,5 do comentario ao artigo 1 do Modelo OCDE –*guiding principle*-, e finalmente mediante a proposta de cláusulas de *Limitation of Benefits* (LOB), a partir da Acción 6 de BEPS e do Informe de 21 de novembro de 2014.

En calquera caso, trátase da medida máis avanzada, de entre todas as propostas ata agora, para facer fronte á elusión fiscal comunitaria. Unha valoración fiable da mesma esixirá avaliar o desenvolvemento efectivo que a mesma vaia ter nos anos vindeiros.

10. SEXTA ETAPA: PAQUETE FISCAL E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN RESPECTO A *RULINGS*

O movemento máis recente da Unión en relación coa necesidade de afrontar políticas anti-elusivas ten relación cos *ruling*, concedidos por certos países para deseñar réximes preferenciais, especialmente a partir do escándalo coñecido como *Luxleaks*.

Por *tax ruling* podemos entender todo acordo administrativo de carácter preferentemente singular, adoptado *ex ante* da liquidación do tributo, cunha función interpretativa do ordenamento xurídico, aplicando criterios xerais o resolvéndose con discrecionalidade. Ademais, trazo fundamental do *tax ruling* é o seu carácter vinculante, ben para a Administración ou ben a Administración e o contribuínte. O exemplo máis claro son os *ruling* de Holanda, país que publicou o 13 de xuño de 2014 as novas *guidelines* para a elaboración dos seus *tax rulings*. Mais en España incluíriáanse, por exemplo, as consultas vinculantes.

Aos *ruling* refíriuse a OCDE no seu informe sobre *Harmful Tax Competition*, de 1998, no que definía a falta de transparencia como un criterio para determinar a concorrencia de paraísos fiscais e réximes preferenciais. A partir do informe *Project in Harmful Tax Practices*, Progress Report 2001⁵⁸, inaugúrase unha clara política de loita contra estes territorios a partir da súa consideración como “xurisdicións non cooperativas”. A OCDE vén identificando *paraíso fiscal* con *xurisdición non cooperante (uncooperative tax havens)*⁵⁹ e entre os trazos caracterizadores deste tipo de réximes incluíriase a *falta de transparencia*, mencionándose expresamente a *posibilidade de negociación co contribuínte*.

Porén, estes *ruling* son valorados positivamente desde outra perspectiva, que é a da relación mellorada ou *Enhanced Relationship* dos grandes contribuíntes coas Administracións fiscais. Este novo enfoque, moi en voga na actualidade, pretende que se deixen de ver os impostos como custos que os administradores das compañías poden e deben minimizar, para fundamentarse exclusivamente no deber de contribuír, que integraría os deberes inherentes á responsabilidade social das empresas⁶⁰. Mostra diso en Europa é a comunicación da Comisión ás comunidades europeas sobre fomento da buena gobernanza no ámbito fiscal” –CO (2009)⁶¹. Ademais, o informe da OCDE de 2008, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, xa prevía que, para combater a planificación fiscal agresiva, os contribuíntes e, en especial, as empresas, comuniquen as súas operacións á Administración por medio dunha declaración previa obrigatoria (*advance disclosure*).

Malia estas visións favorables, o certo é que a OCDE se mantivo na súa idea de que a planificación fiscal agresiva se fundamenta hoxe en día na aparición de réximes preferenciais máis ou menos ocultos como os *patent box* ou réximes de I+D, aplicados, moitas veces, mediante acordos individuais ou *tax rulings*. Por iso incluíu unha referencia aos *rulings* na Acción 5 do Plan BEPS⁶².

Neste contexto é no que xorde o escándalo *Luxleaks*; isto é, o caso dos pactos secretos do goberno de Luxemburgo con 340 multinacionais de 2002 a 2010, revelados polos medios de comunicación en 2014. Iso levou a detectar prácticas levadas a cabo por países como Holanda ou Irlanda, con empresas como Apple, Starbucks, Facebook, Amazon ou Google. A descuberta destas prácticas revelouose como unha realidade que encaixaba mal nun contexto internacional de moralización do deber tributario das multinacionais e de implantación do *fair share taxes*⁶³.

Iso fixo que a Unión Europea intensificase a súa política fronte aos *ruling*. Así, como consecuencia da elaboración polo grupo Primarolo do *Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas* con data 1 de decembro de 1998, confeccionouse un censo de medidas de competencia

lesiva localizadas nos ordenamentos dos estados europeos. Como dixemos, sinaláronse sesenta e seis prácticas fiscais prexudiciais definidas nos Estados membros e territorios asociados. Entre elas, o informe atribuíu o carácter de práctica perniciosa aos *rulings* de custo incrementado, de prezo de revenda e de marxe fixa para as actividades intra-grupo (a maioría destas *rulings* baséanse en modelos publicados), existentes nalgúns países, singularmente en Holanda.

Por un lado, a OCDE desenvolveu a Acción 5 de BEPS, onde se prevé que o intercambio de información abrangue aos *tax ruling*. O informe de desenvolvemento (*Progress Report*) de 2005, da Acción 5, acouta, porén, intercambio de *rulings*, para abranguer só aqueles que se refiran a réximes preferenciais. Aínda que, inicialmente, parece que é suficiente que o *ruling* se refira a asuntos que, simplemente, teñan *impacto* nun réxime preferencial.

De tal forma que é intención da OCDE que sexan obxecto de intercambio os *ruling* que sexan instrumento para a concesión dun beneficio fiscal, entendéndose por tal a aplicación dunha taxa efectiva baixa ou nula e que tal concesión se faga, especificamente, para un contribuínte, carecendo, por tanto, de vocación de aplicación xeral. Desde esta perspectiva, as medidas da OCDE, incluírían APAS e resolucións anticipadas ou ATRs.

Ademais, o réxime avalado polo *ruling* ha de resultar *potencialmente nocivo*, sendo factor clave para iso a carencia de actividade substancial e factor adicional a ausencia de transparencia. Para iso cóntase con desenvolver un marco de traballo para intercambios de información obrigatorios e espontáneos, respecto a resolucións de autoridades competentes, recollido no *Progress Report* de 2015.

Respecto a estes instrumentos, a OCDE prevé un intercambio de información espontáneo, baseado en notificacións individuais e non nunha comunicación global. En canto aos destinatarios desta información, parece que se pensa en todos os países *afectados* polo réxime preferencial que deriva do *ruling*, sen que resulte claro que se ha de entender por *resultar afectado*. e en canto ao obxecto de intercambio, con carácter xeral, corresponde ao país que envía a información decidir o alcance da mesma. Só se prevé unha excepción, no referente ao intercambio de APAS sobre prezos de transferencia. Respecto a estes, fíxase a información mínima a comunicar, pero permítese ao país receptor, nun segundo escenario, decidir se require información máis detallada.

A información deberá intercambiarse, a máis tardar, tres meses despois de que a resolución fose emitida. Téñase en conta que se fala da data da emisión e non da notificación da mesma ao contribuínte.

Con este precedente, Europa afrontou a súa política contra os *tax ruling*. Como dixemos, a Comisión, no mes de decembro de 2014, solicitou información aos vinte e oito Estados membros sobre o trato fiscal que outorgan ás multinacionais. Abríronse diversas investigacións respecto a Bélxica, Holanda, Irlanda e Luxemburgo. Aínda que se trataba dunha actuación comunitaria que viña desenvolvéndose desde hai algún tempo, *Luxleaks* serviu de espoleta para acentuar este proceso.

Así, a Comisión incluíu as bases normativas da política comunitaria en materia de intercambio de *tax ruling* no denominado Paquete da Unión Europea sobre Transparencia Fiscal –*Tax Transparency Package* –adoptado pola Comisión Europea o 18 de marzo de 2015 -, no cal se postula a aprobación da mellora do intercambio automático de información en materia de *tax rulings*.

O paquete da Unión Europea inclúe, como medida estrela, unha Proposta de Directiva para incorporar, entre o obxecto do intercambio automático de información, os *tax ruling* e

os APAs transfronteirizos, en tanto a propia Comisión entende que é o instrumento, non só idóneo senón imprescindible, para eliminar a súa falta de transparencia e o seu uso como instrumento de elusión fiscal. Lembremos que a Unión xa consagrou a implantación dun estándar de intercambio automático de información coa Directiva 2014/107/UE.

A Proposta de Directiva inclúe, a diferenza da alternativa moito máis moderada da OCDE, un concepto amplísimo (diríamos que case *omnicompreensivo*) de *tax ruling*. Así, enténdese por tal, *calquera comunicación ou outro instrumento ou acción con efecto similar emanado por conta dun Estado membro, en relación coa interpretación ou aplicación da súa normativa tributaria, mesmo no contexto dunha inspección fiscal*.

Nos contornos desta ampla definición adoptada pola Proposta de Directiva caberían, no caso español, non só os APAs (acordos previos de valoración, previstos no artigo 91 da Lei 58/2003, Xeral Tributaria) senón tamén as consultas vinculantes, contempladas nos artigos 88 e 89 da mesma lei ou as actas con acordo (artigo 155 da propia Lei Xeral Tributaria) e calquera outra técnica de terminación convencional do procedemento administrativo-tributario. Pero o máis importante, é que, a diferenza das propostas da OCDE, a previsión europea non require a vinculación do *ruling* do que se intercambia información cun réxime preferencial. Iso dota dunha desproporcionada amplitude ao ámbito obxectivo da proposta, na que cabería, mesmo, calquera resolución adoptada no marco dun programa de cumprimento cooperativo.

Estas comunicacións ou resolucións formarán parte dos *tax rulings* contemplados na Proposta de Directiva cando se refiran a persoas xurídicas e teñan alcance transfronteirizo, excluíndose expresamente ás de carácter puramente interno. Tamén se desbotan, e por razóns absolutamente lóxicas, as formuladas *ex post* á declaración ou autoliquidación tributaria formalizada polo contribuínte, pois das mesmas cabería mesmo dicir que nin sequera son *ruling*.

Pero a amplitude da Proposta de Directiva non só se refire aos acordos afectados senón tamén á información a subministrar. Fronte aos postulados da OCDE sobre esta materia, moito máis xenéricos e indefinidos, a Proposta de Directiva menciona, como información que ha de ser intercambiada, unha serie de datos modelizados, que se haberán de achegar cada tres meses sobre a base dun formulario normalizado.

En concreto, dispónse, que se comunicarán as seguintes cuestións: a) nome do contribuínte e grupo ao que pertence; b) unha descrición das cuestións ás que se refire o *ruling* ou o APA; c) unha descrición dos criterios empregados para determinar a aplicación do APA; d) a identificación do Estado ou Estados membros potencialmente afectados pola decisión administrativa e, finalmente, a identificación de calquera outro contribuínte que puidese estar afectado, con excepción das persoas físicas.

Ademais, a Proposta de Directiva prevé unha especie de aplicación retroactiva da norma comunitaria, ao contemplar que a mesma afectará, unha vez entre en vigor, aos APAs e *tax ruling* adoptados nos dez anos anteriores.

Ao mesmo tempo, a Proposta de Directiva sinala o que corresponde a cada un dos estados intervinientes no procedemento de intercambio. Así, o estado que reciba a información debe, en primeiro lugar, confirmar a súa recepción, ademais de dar conta do uso que faga da mesma. Malia tratarse dun sistema de intercambio automático, inclúe un elemento rogado opcional, pois o estado receptor da información pode solicitar datos adicionais, incluíndo o contido completo do APA ou do *ruling*.

En canto á valoración desta regulación, hai que sinalar que a mesma constitúe unha simple Proposta de Directiva, e que, por tanto, se atopa aínda en fase de tramitación. A Unión

Europea prevé aprobala a finais do 2015, a efectos de que poida entrar en vigor o 1 de xaneiro de 2016. Pero a esixencia de unanimidade pode obrigar a rebaixar o ton da mesma e propoñer unha redacción máis moderada, aplicable só aos *rulings* que sexan verdadeiros instrumentos da falta de transparencia. Como din CALDERON-PUYOL, “resulta evidente que algunhas das medidas presentadas pola Comisión son de máximos, e neste sentido cabe agardar a súa modulación e mesmo a súa non adopción no curso do proceso de negociación nos próximos meses entre os Estados membros, con vistas á súa aprobación antes do 31 de decembro de 2015”⁶⁴.

Ademais, na medida en que o intercambio de *rulings* afecte á confidencialidade, o texto da Directiva pode presentar serios riscos de contravir os artigos 7 e 8 da Carta de Dereitos Fundamentais da Unión Europea, e, sobre todo, de oporse ao dereito á boa administración, a que fai referencia o artigo 41, 2 da propia Carta e que inclúe, “o dereito de toda persoa a acceder ao expediente que lle afecte, dentro do respecto dos intereses lexítimos da confidencialidade e do secreto profesional e comercial”. A boa administración tradúcese nun mandato de actuación administrativa “racional, obxectiva, coordinada, eficaz, eficiente e económica ao servizo dos intereses xerais”⁶⁵, e máis alá da actuación conforme a lei e o ordenamento xurídico. Este principio pode verse afectado por un intercambio de *rulings* que incidan nas esixencias máis básicas da confidencialidade.

11. CONCLUSIÓNS XERAIS

O dito anteriormente pretende ser unha exposición superficial da evolución da acción harmonizadora da Unión Europea en materia de loita contra a elusión e a evasión fiscal.

O certo é que a harmonización das medidas anti-elusión partiron sempre do presuposto de que a fiscalidade segue a ser competencia dos Estados membros e estos, que teñen que protexer a potencialidade recadatoria dos seus ordenamentos, son os únicos que poden adoptar medidas contra o abuso. É dicir, partiu do carácter eminentemente interno e non supranacional da loita contra a elusión. Todo o máis, o Dereito da Unión tería que intervir cando tales medidas internas, especialmente se inciden en situacións transfronteirizas, poidan vulnerar a non discriminación ou restrinxir liberdades da Unión. E esta intervención, de modo recorrente, veu proclamando a prevalencia das liberdades comunitarias fronte ás medidas de protección das bases impositivas domésticas.

Fóra diso, a acción da Unión limitouse a incluír nas directivas de harmonización cláusulas *anti-abuso de Directiva* para lograr que a unificación lexislativa alcanzase tamén ás normas contra a elusión.

Porén, de modo paralelo á idea de *competencia fiscal daniña* da OCDE, a Unión Europea, a finais dos anos noventa, e a partir do Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas de 1 de decembro de 1998, comezou a definir a competencia desleal e a avaliar os réximes preferenciais que poderían ser expresións desa competencia desleal. Ao tempo e afondando nas potencialidades da Directiva 77/799/CEE, configúrose un novo estándar de intercambio automático de información, a partir da Directiva 2014/107/UE do Consello, de 9 de decembro de 2014, que modifica a 2011/16/UE, e crea unha especie de *FATCA europea*.

E en todo este proceso non hai que esquecer os últimos dous pasos.

O primeiro, contido no Paquete da Unión Europea sobre Transparencia Fiscal, de marzo de 2015, que contempla unha Proposta de Directiva para estender aos *rulings* o intercambio de información. As excesivas pretensións desta proposta (incluído o ámbito demasiado

extenso do concepto *ruling*) permiten aventurar que se vai ver restrinxida durante a súa tramitación.

O segundo, a proposta dun modelo uniforme de cláusula anti-abuso. Aínda que se trata dunha aposta para fixar un estándar común anti-abuso en toda a Unión Europea, a mesma peca de excesivamente omnicompreensiva, debendo clarificarse moito máis os conceptos de artificiosidade, motivo económico e contravención dos fins do dereito. Para iso, a prolífica jurisprudencia do Tribunal de Xustiza da Unión Europea pode ser un excelente punto de partida.

12. BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, seconda edizione, Jovene Editor, Napoli, 1981.
- BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, P.U.F., París, 1988.
- BURGIO, M., «La armonización del Impuesto sobre el beneficio de las sociedades en la Comunidad Europea», *Papeles de Economía Española*, nº 134, 1989,
- CALDERON CARRERO, J.M., "Intercambio de información tributaria y derechos del contribuyente: La jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou", *Crónica Tributaria*, nº 2, 2014.
- CALDERON CARRERO, J.M.-MARTIN JIMENEZ, A., "El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?", *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2014.
- CALDERON CARRERO J.M.-PUYOL, A., "El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan "EU-BEPS" en el horizonte", *Nota Técnica*, E&e, marzo, 2015.
- CALLE SAIZ, R. *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Ed. A.C., Madrid, 1990.
- CAYON GALIARDO, A.- FALCON e TELLA, R. - DE LA HUCHA CELADOR, F.- *La armonización fiscal en la Comunidad Europea y el Sistema Tributario español: incidencia y convergencia*, Estudios de Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1990.
- CIPOLLINA S., *La legge civile e la legge fiscale*, Il problema dell'elusione fiscale, Cedam, Padova, 1992.
- DE LA TORRE DIAZ, F., "La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en el RDL 12/2012", *Actum Fiscal*, nº 63, maio 2012.
- DELGADO PACHECO, A., "Evolución reciente de los criterios de interpretación del Derecho Tributario", *Jornadas Metodológicas Jaime García Añoveros*, IEF, 2001.
- DI PIETRO, A., "La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa", en *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, (dirixido por Adame Martínez, F.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- FALCON e TELLA, R. – PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Segunda Edición, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Bos Aires, Sao Paulo, 2013.
- FALSITTA, G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1972.
- GARRIDO, A., "La aplicación de la cláusula antiabuso en las distribuciones de beneficios realizadas a entidades residentes en la Unión Europea. Doctrina de la Dirección General de Tributos", *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, xuño 2003.
- GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Bos Aires, 1993.
- HALLIVIS PELAYO, M., "Initiative on the Enhanced Relationship", *Puntos Finos*, nº 203, xuño, 2012, páx. 41.
- LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, 2ª ed., Vislis, Lisboa, 2000.
- LOPE CUFÍ, O.- LOPE CUFÍ, M., "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997.
- LUCAS DURAN, M., "La sentencia del TJCE Denkvit et ao., de 17 de octubre de 1996, y sus repercusiones en el Derecho Tributario español", *Quincena Fiscal*, nº 22, 1997.
- MARTINEZ CABALLERO, R.- RUIZ ALMENDRAL, V.; "Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20, 2006.
- MATA SIERRA, M.T. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993.
- MERINO JARA, I., "Fiscalidad y Unión Europea", *J.*, nº 95, 1997.
- MUÑOZ MACHADO, S., *El Estado, el Derecho interno y la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1986.

- PALAO TABOADA, C., "La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 1997", Civitas, REDF, nº 15-16.
- "Normas antie-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario", *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 2002, páx. 8.
- "Normas antielusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario europeo", Conferencia pronunciada o 17 de novembro de 2003 dentro dos actos de celebración do 50º aniversario da Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicada en marzo, 2004.
- PISTONE, P., *Abuso do Diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995.
- PLAZA VILLASANA, L., "El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", *Tribuna Fiscal* nº 74, 1996.
- POCAR, F., *Comentario Breve ai Trattati dell Comunita e dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2001.
- PONCE SOLE, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001.
- RAMALLO MASSANET, J., "La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales. La experiencia española", *Información Fiscal*, xaneiro-febreiro, 2001.
- ROSEMBUJ, T., *Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- SAMPAIO DORIA, E., *Elisao e evasao fiscal*, Ed. Lael, Sao Paulo, 1971.
- SANCHEZ GONZALEZ, L.M., "Las libertades comunitarias como límite a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia", IEF, nº 10, 2010.
- VAN DEN HURK, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014.
- VIBORAS JIMENEZ, A., "La elusión fiscal mediante sociedades", *Civitas, REDF*, nº 15-16, 1977.
- VILLAR EZCURRA, M.- HERRERA MOLINA, P.M., "Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente", *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999.
- WAGENBAUER, R., "Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communités Européennes", *Revue de Science Financière*, nº 1, 1975.
- ZORNOZA PEREZ, J., "Notas sobre el concepto de Impuesto sobre el Volumen de Ventas en la Sexta Directriz", *Noticias C.E.E.*, nº 19, 1986.

Notas

1. VAN DEN HURK, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, páx. 34.
2. No caso de empresas farmacéuticas, o réxime tradicional de intanxibles foi substituído por un sistema de acordo de reparto de custos mediante a adopción de *cost-sharing arrangements*, a través dos que existe un reparto de custos mediante achegas calculadas de acordo cunhas regras previstas no propio acordo, que tamén adoita incluír os custos de adhesión e retirada de partícipes (*buy-in/ buy-out/payment*); O Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos define os *cost-sharing arrangements* como: *an agreement under which costs to develop intangibles are shared in proportion to reasonably anticipated benefits that each entity will reap*. e, aínda que, en países como España, as regras relativas aos acordos de reparto de custos constitúen regras específicas que non interfíren na aplicación do principio *arm's length*, non ocorre así no Dereito comparado. En Estados Unidos as normas internas en materia de custos compartidos prevalecen sobre o principio *arm's length*, como o afirmou a emblemática resolución *Xilinx, Inc. v. Commissioner* do Noveno Circuito da Corte dos Estados Unidos, de 27 de maio de 2009. De maneira que a valoración de intanxibles no marco dos *cost-sharing* contribuíu activamente á crise do libre comparable como criterio fundamental na valoración de operacións entre partes dependentes.
3. Os informes que xa se aprobaron o 16 de setembro de 2014 son os referidos á acción 1 (abordar os retos da economía dixital para a imposición), 2 (neutralizar os efectos dos instrumentos híbridos), 5 (combater as prácticas tributarias perniciosas tendo en conta a transparencia e a substancia no que concirne á análise dos réximes dos países membros), 6 (impedir a utilización abusiva dos Convenios de Dobre Imposición) 8 (asegurar que os resultados dos prezos de transferencia sexan acordos coa creación de valor de intanxibles, no relativo á modificación das Directrices dos prezos de transferencia e do Modelo OCDE), 13 (reexaminar a documentación sobre prezos de transferencia) e 15 no relativo a identificar cuestións relevantes sobre tributación e dereito internacional público no referente a desenvolver un instrumento multilateral. Para o 2015 quedarían a acción 3 (reforzo da normativa sobre transparencia fiscal internacional), 4 (limitar a erosión da base imponible por vía de deducións no interese e outros pagos financeiros), 5 (combater as prácticas tributarias perniciosas, tendo en conta a transparencia e a substancia), 7 (impedir a elusión artificiosa do estatuto do establecemento permanente), 11 (establecer metodoloxías para a recompilación e a análise de datos sobre a erosión da base imponible e o traslado de beneficios, e sobre as accións para enfrontarse a ela), 12 (esixir aos contribuíntes que revelen os seus mecanismos de planificación fiscal agresiva) e 14 (facer máis efectivos os mecanismos de resolución de controversias).
4. VAN DEN HURK, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, páx. 15. Desde o 2010, a OCDE inclúe na Guía de Prezos de Transferencia a posibilidade de considerar artificial unha localización non razoable do beneficio. Trátase de enfrontar a

- cuestión da localización de empresas distribuidoras con niveis mínimos de asunción de riscos. Por outra parte, países BRIC como Brasil veñen defendendo de forma clara nos últimos tempos a aplicación do criterio do estado da fonte e a aplicación preferente do modelo de Nacións Unidas.
5. Por tanto, o concepto de elusión, como sinala CIPOLLINA S., é relativo e caracterízase por ir referido a un número indefinido de situacións. Non obstante, e pretendendo centrar terminoloxicamente o concepto, a elusión caracterízase por un uso “fraudulento e disimulador” do negocio xurídico para acadar un obxectivo de non pagamento do tributo ou aforro fiscal. e en cuya definición hai sempre un trazo intencional que, como se verá, pode afectar á súa configuración; *La legge civile e la legge fiscale*, Il problema dell’elusione fiscale, Cedam, Padova, 1992, páx. 125.
 6. FALSITTA, G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1972, páx. 19.
 7. PALAO TABOADA, C., “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 1997”, *Civitas, REDF*, nº 15-16, páx. 776. Para VIBORAS JIMENEZ, A., sería elusión fiscal todo comportamento que teña como finalidade e produza un efectivo aforro fiscal, sexa ou non produto dunha “manipulación aproveitada” das posibilidades de configuración que o Dereito brinda...”, “La elusión fiscal mediante sociedades”, *Civitas, REDF*, nº 15-16, 1977, páx. 795.
 8. LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, 2ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, páx. 165.
 9. Para ROSEMBUJ, T., a elusión linda co dereito dos individuos a despreñar as súas actividades económicas, procurando, como di ROSEMBUJ, as súas “opcións de eficiencia”, o que se adoita denominar economía de opción, aforro fiscal ou planificación fiscal; *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, segunda edición, páx. 69. Convén lembrar que a *elusión*, a diferenza da *evasión*, pode definirse en termos xerais e seguindo nisto a clásica distinción de GIULIANI FONROUGE, C.M., como “aquele proceder que sen infrinxir o texto da lei, procura o alivio tributario mediante a utilización de estruturas xurídicas atípicas ou anómalas”; *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Bos Aires, 1993, páx. 681.
 10. SAMPAIO DORIA, E., sinala que o elemento que diferencia a *elísao* da *evasao*, é que no primeiro deles, os medios empregados son lícitos. Ao que engade a nota distintiva de que na *elísao* o axente actúa sobre a realidade antes de que a mesma se exteriorice, revestíndoa dunha forma alternativa non descrita na lei como feito impositible. O que caracteriza a *evasao* é a concorrencia dalgún xénero de “deformación” desa realidade; *Elísao e evasao fiscal*, Ed. Lael, Sao Paulo, 1971, páx. 20.
 11. *Treasure Islands*, Nicholas Shaxson, Palmgrave, Nova York, 2011.
 12. PISTONE, P., *Abuso del Derecho ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, páx. 12.
 13. FALCON e TELLA, R., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, páx. 60.
 14. AMATUCCI, A., *L’ordinamento giuridico finanziario*, seconda edizione, Jovene Editor, Napoli, 1981, páxs. 180-181.
 15. E aínda que, no concreto caso de España, orixinalmente o Tribunal Constitucional recoñeceu a primacía do Dereito europeo (sentenza 28/1991, de 14 de febreiro), restrinxiu considerablemente o seu alcance ao entender, por exemplo, que non integraba o *bloque de constitucionalidade* (sentenza 147/1996, de 19 de setembro). Porén, o Tribunal Supremo español outorgou un amplo xogo á primacía do ordenamento europeo, primeiro, nas sentenzas do Tribunal Supremo español de 17 de abril de 1989 e 24 de abril de 1993. Sen dúbida, un elemento importante nesta evolución será a doutrina que resulta da sentenza de 17 de setembro de 2010, que recolle a sentenza do Tribunal Europeo de 26 de xaneiro de 2010 (asunto C-204/03; caso *Transportes Urbanos*) ditada no proceso no que xurdiu a cuestión prejudicial que resolvió esta sentenza. Como sinala DELGADO PACHECO, o importante desta sentenza é que o Tribunal Supremo proclama o valor de *cousa interpretada* da doutrina do TXCE que lle obriga a cambiar a súa propia xurisprudencia cando esta resultaba contraria á devandita doutrina; DELGADO PACHECO, A., “Evolución recente de los criterios de interpretación del Derecho Tributario”, *Jornadas Metodológicas Jaime García Añoveros*, IEF, 2001, páx. 170.
 16. MUÑOZ MACHADO, S., *El Estado, el Derecho interno y la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1986, páx. 175.
 17. Na súa manifestación orixinaria, a regra da non discriminación exprésase na súa noción *transfronteiriza* da “non discriminación por razón da nacionalidade”; PLAZA VILLASANA, L., “El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea”, *T.F.*, nº 74, 1996, páx. 56.
 18. BURGIO, M., “La armonización del impuesto sobre el beneficio de las sociedades en la Comunidad Europea”, *Papeles de Economía Española*, nº 134, 1989, páx. 165. WAGENBAUER, R., “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communités Européennes”, *Revue de Science Financière*, nº 1, 1975, páx. 9. CALLE SAIZ, R., *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Ed. A.C., Madrid, 1990, páx. 14. ZORNOZA PEREZ, J., «Notas sobre el concepto de Impuesto sobre el Volumen de Ventas en la Sexta Directriz», *Noticias C.E.E.*, nº 19, 1986, páx. 33. MATA SIERRA, M.T. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993, páx. 69.
 19. CASADO OLLERO, G., “Aplicación judicial de las disposiciones del Tratado”, *op. cit.*, páx. 939.
 20. BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, P.U.F., París, 1988, páx. 43.
 21. Como potestade-poder con capacidade innovativa defínena CAYON GALIARDO, A.- FALCON e TELLA, R. - DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Europea y el Sistema Tributario español: incidencia y convergencia*, Estudios de Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1990, páxs. 10 e 11.
 22. FALCON e TELLA, R. - PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Segunda Edición, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Bos Aires, Sao Paulo, 2013, páx. 29.
 23. SANCHEZ GONZALEZ, L.M., “Las libertades comunitarias como límite a la capacidad normativa de los Estados miembros en materia de impuestos directos: la doctrina del Tribunal de Justicia”, *IEF*, nº 10, 2010, páx. 206.
 24. Existe unha sólida xurisprudencia do TXCE sobre restricción de dereitos fundamentais recoñecidos no Tratado. Segundo o TXCE, “as medidas nacionais que poden obstaculizar ou facer menos atractivo o exercicio das libertades fundamentais garantidas polo Tratado deben reunir catro requisitos: que se apliquen de maneira non discriminatoria, que estean xustificadas por razóns imperiosas de interese xeral, que sexan axeitadas para garantir o obxectivo que perseguen e que non vaian máis alá do necesario para acadar o devandito obxectivo” (sentenzas *Gebhard*, de 30 de novembro de 1995 – As. 55/1994 -, *Kraus*, de 31 de marzo de 1993 – As. 19/92 – e *Bossman*, de 15 de decembro de 1995, –As. 415/93 -).
 25. PALAO TABOADA, C., “Normas antielusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario europeo”, Conferencia pronunciada o 17 de novembro de 2003 dentro dos actos de celebración do 50º aniversario da Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicada en marzo, 2004.
 26. Isto é, outórganse vantaxes aos residentes porque a eles impónselles cargas fiscais máis intensas, polo que resultará coherente privilexialos fronte aos non residentes. O principio de coherencia interna é unha excepción que outorga preferencia aos sistemas

- tributarios nacionais, expresión das pretensións recadatorias dos Estados membros e que constituirían *un conxunto coherente* (principio de coherencia interna ou coherencia fiscal recollido na sentenza *Bachmann*, de 28 de xaneiro de 1992 -As. 204/90-).
27. No caso da sentenza, a sociedade alemá *Lankhorst-Hohorst GmbH*, recibiu un préstamo en condicións especialmente favorables dunha sociedade holandesa único socio doutra tamén holandesa, que á súa vez o era da primeira. O Tribunal Fiscal de Münster, ao que se someteu o litixio, formulou a cuestión prexudicial ao TXCE por considerar que a norma alemá, ao discriminar ás filiais de sociedades non residentes, como era este o caso, fronte ás de sociedades residentes podía infrinxir a liberdade de establecemento.
 28. A norma axuzada nesta sentenza é unha norma alemá que recualifica como dividendos os intereses de préstamos feitos por persoas vinculadas á sociedade e non residentes no estado desta que superen un determinado múltiplo dos fondos propios, que en Alemaña, como en España é o coeficiente 3. Se se supera a porcentaxe ou exceso considérase dividendo ou, segundo a disposición alemá, “distribución encuberta de beneficios”, a non ser que se demostre que un préstamo en iguais condicións se puido obter dun terceiro non vinculado ou que se trata de recursos para o financiamento de negocios bancarios usuais; PALAO TABOADA, C., “Normas anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario”, *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 2002, páx. 8.
 29. Desde o seu informe de 1987, a OCDE considera a subcapitalización como unha manifestación máis do principio de libre concorrència e dos problemas entre empresas vinculadas.
 30. Esta norma deu nova redacción ao artigo 20 do texto refundido da Lei do Imposto sobre Sociedades, relativo á subcapitalización, con efectos para os períodos impositivos iniciados a partir do 1 de xaneiro de 2012. O Decreto-Lei supuxo a quebra dese principio básico tradicional no noso ordenamento tributario e ao que xa nos referimos: o de que os gastos necesarios para retribuír aos fondos propios, basicamente aos dividendos, non son deducibles, mentres que os gastos incorridos en retribuír os fondos alleos, fundamentalmente os intereses, si son deducibles. O Decreto-Lei establece unha exclusión e unha limitación á deducibilidade dos intereses; DE LA TORRE DIAZ, F., “La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en el RDL 12/2012”, *Actum Fiscal*, nº 63, maio 2012, páx. 53.
 31. DI PIETRO, A., “La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa”, en *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*, (dirixido por Adame Martínez, F.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, páx. 248.
 32. RAMALLO MASSANET, J., “La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales. La experiencia española”, *Información Fiscal*, xaneiro-febreiro, 2001, páxs. 31 e 32. Este precepto foi interpretado neste sentido pola Administración, nas resolucións da DXT de 16 de xullo de 1992 e 16 de decembro de 1994.
 33. Véxase ao respecto, LUCAS DURAN, M., “La sentencia del TJCE Denkavit et ao., de 17 de outubro de 1996, y sus repercusiones en el Derecho Tributario español”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 1997, páxs. 56 a 58.
 34. A Sra. *Leur-Bloem* pretendeu realizar unha operación consistente en trocar as accións de dúas sociedades das que era único socio polas dunha sociedade *holding*, creando así unha estrutura na que esta sociedade interpoñeríase entre a Sra. *Leur-Bloem* e as dúas sociedades. Parece que a finalidade desta reestruturación era crear as condicións necesarias para que estas dúas sociedades puidesen compensar as súas perdas. A Administración holandesa rexeitou a aplicación do réxime especial (diferimento da imposición das plusvalías que aflorasen na operación) argumentando que a reestruturación non perseguía, como esixía a lei holandesa, integrar de forma duradeira as actividades empresariais das sociedades intervinientes.
 35. A sentenza *Leur-Bloem* sinala que estas cláusulas “...deben ser susceptibles de control xurisdiccional e axustarse ao principio de proporcionalidade, de forma que non vaian máis alá do necesario para evitar ou reducir a fraude ou evasión fiscal que tratan de contrarrestar”. Sobre o marco xurídico da proporcionalidade no Dereito comunitario, centrado nas esixencias de idoneidade e necesidade das medidas a adoptar, véxase VILLAR EZCURRA, M.- HERRERA MOLINA, P.M., “Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente”, *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, páxs. 12 e 13. Proporcionalidade respecto a unha cláusula anti-abuso viría supoñer que tal cláusula é admisible en tanto constituía unha “restrición necesaria se non hai outra que resulte menos gravosa”. Ao que se engade que as presuncións de carácter xeral que privan automaticamente dunha vantaxe fiscal a unha determinada categoría de contribuíntes e operacións sobre a base de criterios obxectivos “estandarizados”, exceden do necesario para evitar a devandita fraude e evasión fiscais” (punto 44).
 36. GARRIDO, A., “La aplicación de la cláusula antiabuso en las distribuciones de beneficios realizadas a entidades residentes en la Unión Europea. Doctrina de la Dirección General de Tributos”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, xuño 2003, páx. 6.
 37. O Tribunal de Xustiza, na sentenza *Foggia*, de 10 de novembro de 2011, adopta un criterio material para determinar a existencia de motivo económico válido. Así, sinala, no parágrafo 49, que “se se admite sistematicamente que o aforro de custos estruturais da redución dos gastos administrativos e de xestión constitúe un motivo económico válido, sen ter en conta outros obxectivos da operación proxectada, e máis en particular as vantaxes fiscais, a regra enunciada na Directiva 90/434 veríase privada completamente da súa finalidade, que consiste en salvagardar os intereses financeiros dos Estados membros ao establecer, de acordo co noveno considerando da devandita Directiva, a facultade destes últimos de denegar a aplicación das disposicións previstas pola Directiva en caso de fraude ou de evasión fiscal”.
 38. A primeira norma que introduciu en Colombia unha regulación interna de prezos de transferencia e paraísos fiscais foi a Lei 788 de 2002. Serían paraísos os definidos pola lexislación nacional e pola OCDE. Ademais, estableceu que a Guía de Prezos de Transferencia da OCDE sería un criterio interpretativo, o que foi declarado inconstitucional pola Corte Constitucional, por vulneración, entre outros, do principio de certeza. Na súa sentenza C-690 de 2003, a Corte sinala que se produce un “déficit de certeza” na medida en que non hai “claridade ao redor da formalización dos listaxes a que remite a lei”.
 39. Malia todo, o Consello admitiu a posibilidade de que determinadas prácticas prexudiciais puidesen prolongarse ata decembro de 2010; así ocorreu respecto aos “centros de coordinación” en Bélxica, ao *Foreign Income* en Irlanda, ás sociedades de carteira acollidas ao Estatuto de 1929 en Luxemburgo, ao *International Financing* nos Países Baixos, así como ata decembro de 2011 á zona franca de Madeira polo que se refire a Portugal.
 40. POCAR, F., *Comentario Breve ai Trattati dell'Comunita e dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2001, páx. 457.
 41. MERINO JARA, I., “Fiscalidad y Unión Europea”, J., nº 95, 1997, páx. 26. LOPE CUIFI, O.- LOPE CUIFI, M., “Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997, páx. 12. Convén lembrar que respecto á prohibición de axudas estatais que falseen a competencia, que o TXCE entendeu que o concepto «axuda estatal» non só inclúe as subvencións, senón tamén «as intervencións que, baixo formas diversas, alivian as cargas que normalmente recaen sobre o orzamento dunha empresa e que, por iso, sen ser subvencións no sentido estrito do termo, son da mesma natureza e teñen efectos idénticos» (Asunto 30/1959, s. *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limbur/Alta Autoridade*, de 23 de febreiro de 1961).

42. Véxase ao respecto MARTINEZ CABALLERO, R.- RUIZ ALMENDRAL, V.; “Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20, 2006, páx. 595.
43. FALCON e TELLA, R. – PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, op. cit., páx. 309.
44. O Informe da OCDE de 1998 ten natureza de recomendación de acordo co art. 5 do Convenio Fundamental da OCDE. No mesmo defíníase o concepto de “paraíso fiscal” a partir de catro notas: tributación nominal ou nula,
45. O novo texto do artigo 26 do Modelo OCDE dispón que “as autoridades competentes dos estados contratantes intercambiarán a información previsiblemente pertinente para aplicar o disposto no presente convenio ou para administrar e esixir o disposto na lexislación nacional dos estados contratantes relativa aos impostos de toda clase e natureza percibidos polos estados contratantes, as súas subdivisións ou entidades locais na medida en que a imposición prevista no mesmo non sexa contraria ao convenio. O intercambio de información non virá limitado polos artigos 1 e 2(...)”. Todo iso coincide coa substitución do concepto de intercambio de información polo de *intercambio efectivo de información tributaria*: o novo modelo OCDE 2002 inclúe unha nova medida de intercambio de información tributaria con levantamento do segredo bancario e mercantil, coincidindo co escándalo das contas *offshore* Liechtenstein LXT Trust Bank e o famoso roubo do DVD 2008 que afectaba a Alemaña, España, Francia, Australia, R.U, Italia...
46. En atención a este criterio, por exemplo, o parágrafo IV do Protocolo do Convenio de Dobre Imposición España-Suíza, de 27 de xullo de 2011, 3, sinala que “...o criterio de *pertinencia previsible* ten como finalidade establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplo como sexa posible e, ao mesmo tempo, aclarar que os estados non teñen liberdade para emprender procuras indefinidas de probas (*fishing expeditions*), nin para solicitar información de dubidosa pertinencia respecto á situación fiscal dun determinado contribuínte”.
47. Sobre estas innovacións no intercambio de información, véxase GIL SORIANO, A., “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point”, op. cit., páx. 43.
48. Por fin, o Consello de Asuntos Económicos e Monetarios, o 21 de xaneiro de 2003, chegaría a un acordo intermedio sobre o “paquete fiscal” de medidas destinadas a loitar contra as prácticas fiscais prexudiciais e a reducir as distorsións no mercado interior. Polo que se refire á *fiscalidade do aforro*, o Consello prevé un enfoque máis flexible co fin de acadar o obxectivo último, que segue a ser o intercambio de información sobre unha base o máis ampla posible. Neste contexto, doce Estados membros teñen que establecer, a 1 de xaneiro de 2004, un sistema de intercambio automático de información entre as súas administracións fiscais sobre as rendas do aforro percibidas no seu territorio por residentes doutros Estados membros. Pola súa parte, Luxemburgo, Austria e Bélxica teñen que aplicar a estas mesmas rendas unha retención en orixe dun 15 % para os tres primeiros anos de aplicación da Directiva, do 20 % para os tres anos seguintes e do 35 % a continuación. Os ingresos desta retención, que substitúe á obriga de intercambiar información sobre os pagamentos de xuros, teñen que distribuírse a razón dun 75 % para o estado de residencia do aforrador e un 25 % para o país da exacción. Luxemburgo, Austria e Bélxica pasarán ao intercambio automático de información cando o Consello celebre «por unanimidade» un acordo con Suíza, Liechtenstein, San Mariño, Mónaco e Andorra, que, ademais da retención en orixe que aplicarían estes terceiros países, prevé un intercambio de información previa demanda, segundo as modalidades definidas no modelo posto a punto en 2002 pola OCDE para acordos de intercambio de información fiscal. Será tamén necesario que o Consello conviñese por unanimidade que os Estados Unidos asumiron o compromiso de proceder ao intercambio de información tal como queda definido por este mesmo modelo OCDE. Tamén, o Consello toma nota do informe realizado polo grupo «Primarolo» ou grupo «código de conduta» polo que se refire ás sesenta e seis prácticas fiscais prexudiciais definidas nos Estados membros e territorios asociados e esforzarase en obter dos Estados membros e territorios dependentes ou asociados en cuestión o compromiso de que aplicarán as modificacións suplementarias a partir do 1 de xaneiro de 2004. Malia todo, o Consello convén en que determinadas prácticas prexudiciais poderán prolongarse ata decembro de 2010 para os «centros de coordinación» en Bélxica, o *Foreign Income* en Irlanda, as sociedades de carteira acollidas ao Estatuto de 1929 en Luxemburgo, o *International Financing* nos Países Baixos, así como ata decembro de 2011 para a zona franca de Madeira polo que se refire a Portugal.
49. Sobre o tema, CALDERON CARRERO, J.M., “Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: La jurisprudencia del TJUE en el asunto Sabou”, *Crónica Tributaria*, nº 2, 2014, páx. 4.
50. CALDERON CARRERO, J.M.-MARTIN JIMENEZ, A., “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio? ”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2014, páx. 9.
51. O Tribunal Supremo norteamericano entrou de forma taxencial nos aspectos tributarios da reforma sanitaria do presidente Obama á hora de analizar as cantidades que deben pagar os particulares por non subscribir pólizas de subscrición obrigatoria, atribuíndo ás mesmas a natureza de impostos e asignando á Federación a competencia para regular a súa contía sobre a base da cláusula de comercio. O goberno federal non pode obrigá a subscribir un seguro médico pero o seu *Taxation Power* permítelle establecer un imposto a aqueles cidadáns que non queiran facelo, porque a capacidade do goberno federal para definir materias gravadas non pode discutirse.
52. O Informe da OCDE de 1998 ten natureza de recomendación de acordo co art. 5 do Convenio Fundamental da OCDE. No mesmo defíníase o concepto de “paraíso fiscal” a partir de catro notas: tributación nominal ou nula,
53. Véxase *Towards Global Tax Co-operation-Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE, París, 2000, dispoñible en www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf. Ademais, VEGH, P.G., “Tax Haven and Harmful Tax Regime List Publisher”, *European Taxation*, vol. 40, nº 8, 2000, *International Bureau of Fiscal Documentation*, Ámsterdam, páx. 392.
54. HALLIVIS PELAYO, M., “Initiative on the Enhanced Relationship”, *Puntos Finos*, nº 203, xuño, 2012, páx. 41.
55. 201, Final, Bruxelas, 28.4.2009.
56. Así, a Acción 5 propón combater as prácticas tributarias perniciosas, tendo en conta a transparencia e a substancia. En función desta idea, impleméntanse dúas liñas esenciais: a existencia de que se conte con *actividade substancial* e a *necesidade* de incrementar a transparencia, incluíndo o intercambio obrigatorio e espontáneo de *rulings*.
57. Este incidente, catalogado periodicamente como escándalo, foi froito dunha investigación periódica por parte do denominado *Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación* (ICIJ), unha rede civil de 160 reporteiros de máis de 60 países. A información acusaba a Luxemburgo de ter concertado centos de *tax ruling* secretos con multinacionais, acompañados de *comfortletter*, unha carta de intención ou patrocinio equivalente a un aval, na que se incluíría un suposto *trato* de favor aos beneficios destas empresas multinacionais. VAN DEN HURK, H., “Starbucks contra el pueblo”, *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, páx. 34.

58. CALDERON J.M.,-PUYOL, A., "El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan "EU-BEPS" en el horizonte", Nota Técnica, E&e, marzo, 2015, páx. 6.
59. PONCE SOLE, J., *Deber de buena administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*, Lex Nova, Valladolid, 2001, páxs. 23 e ss.