

CÉSAR GARCÍA NOVOA\_Catedrático de Derecho Financiero y Tributario\_Universidad de Santiago de Compostela (Galicia, España)\_cesar.garcia@usc.es

# ARMONIZACIÓN Y LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA UNIÓN EUROPEA

HARMONIZACIÓN E LOITA CONTRA A ELUSIÓN TRIBUTARIA NA UNIÓN EUROPEA

*HARMONIZATION AND FIGHT AGAINST THE TRIBUTARY ELISION IN THE EUROPEAN UNION*



**&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 a los *tax rulings*.

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

**&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 dunha modelo de cláusula xeneral 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 xeneral 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 general 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, general anti-abuse clause (GAAR), exchange of information, tax ruling.

**&Índice:** 1. Introducción. Precisiones terminolóxicas. Elusión –evasión– planificación fiscal. Medidas para combatir la elusión. 2. La concepción clásica de la elusión tributaria y la nueva dimensión de la misma en el ámbito internacional y supranacional. 3. La elusión en el Derecho comunitario. *Excursus* sobre el Derecho comunitario. 4. La posible colisión de las previsions anti-elusorias de los Estados miembros con los fundamentos del Derecho de la Unión Europea. 5. Primera etapa; el abuso de Directiva. 6. Segunda etapa: la existencia de un principio general anti-abuso en el Derecho comunitario. 7. Tercera etapa: Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas y régimen de ayudas de Estado. 8. Cuarta etapa: intercambio de información; hacia el estándar del intercambio automático. 9. Quinta etapa: la confirmación de un modelo único de cláusula anti-abuso. 10. Sexta etapa: paquete fiscal e intercambio de información respecto a *rulings*. 11. Conclusiones generales. 12. Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS. ELUSIÓN –EVASIÓN– PLANIFICACIÓN FISCAL. MEDIDAS PARA COMBATIR LA ELUSIÓN

La lucha contra la elusión fiscal en Europa ha adquirido una nueva dimensión a partir de la presión social y mediática suscitada acerca de la supuesta baja tributación en Europa de ciertas multinacionales (Starbucks, Google, Microsoft, Facebook, Amazon...), ligada a conocidas operaciones como la *doble irlandesa* o el *sándwich holandés*<sup>1</sup>.

En realidad, este tipo de operaciones se basaban en estrategias que se venían desarrollando desde hace tiempo. Atendiendo al importante peso de los intangibles en las empresas norteamericanas se generalizó la práctica de trasladarlos a sociedades en el exterior, teniendo en cuenta las deficiencias del régimen de precios de transferencia en este aspecto<sup>2</sup>. También se prodigó el traslado de la tesorería (operaciones de *cash pooling*) ya que en tales grupos multinacionales no tiene sentido una gestión financiera individualizada por parte de cada empresa. Además, se ha asistido a una paulatina conversión de empresas distribuidoras de los grupos multinacionales, en comisionistas que actúan de cara al cliente en nombre propio, pero por cuenta ajena, y sin poderes ni capacidad de cerrar contratos en nombre de la casa central. Se elude, de esta manera, el estatuto de establecimiento permanente y se evita la tributación en el territorio donde opera la filial.

Así, el panorama internacional de la fiscalidad actual, fuertemente condicionado por un nivel nunca conocido de mundialización y digitalización de la economía, con la posibilidad de operar en el mercado de un país a través de un *contract manufacturer* o de una filial comisionista o, incluso, sin presencia física, requiere de soluciones que van más allá de la acción individual de los Estados.

Frente a esta tendencia, algunos Estados han reaccionado de distintas formas, incluyendo el ejemplo de Gran Bretaña con la aprobación de un impuesto sobre beneficios evitados o eludidos (*Diverted Profits Tax*) por las compañías multinacionales, también conocido como *Tasa Google*. Pero, en el mundo actual, ni siquiera Estados grandes pueden establecer marcos internacionales ni imponer su cumplimiento por sí solos, aunque nos encontramos con normas adoptadas unilateralmente como FATCA, de pretendido alcance internacional. Por otro lado, las soluciones que se buscan no pueden orillar el papel central de los Estados, titulares del poder tributario y protagonistas de la política fiscal, en tanto a ellos les corresponde la distribución de la carga tributaria entre sus contribuyentes de acuerdo a criterios de justicia.

Frente a esta situación se han rebelado, entre otros, los países denominados BRIC (Brasil, Rusia, India y China), proponiendo un cambio de paradigma en la fiscalidad internacional, basado en la “ubicación razonable del beneficio” como criterio de tributación mínima de cada filial en el país en que opere<sup>3</sup>.

Esta situación supuso un excelente caldo de cultivo para un cambio en la estrategia global sobre lo que, desde el Informe del Tercer Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl en 2006, se denomina *planificación fiscal agresiva*. Y ello propició la adopción del documento BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de enfoque global sobre la erosión de bases imponibles y la deslocalización del beneficio, elaborado a partir de las conclusiones de la Declaración de Lough Erne, emitida el 18 de junio de 2013, al término de la reunión del G8. La declaración afirma: “...los países deben cambiar las reglas que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos”.

BEPS contiene 15 acciones, que deben desarrollarse en otros tantos informes. La elaboración de estos informes sería la segunda fase del proyecto, para lo que BEPS fija unos plazos

específicos. La mayoría de los informes de desarrollo de las acciones tienen como plazo el mes de septiembre de 2014. Todos los demás informes deberán ser ultimados en septiembre de 2015, aunque para los relacionados con los precios de transferencia se prevé un plazo mayor. De manera que el plan BEPS tiene una fase de concreción de objetivos y otra, ulterior, de incorporación de sus resultados a los ordenamientos domésticos de los distintos Estados<sup>5</sup>.

Este *trending* internacional, orientado a recuperar elementos de territorialidad a través de la regla de que el beneficio tribute allí donde se genera y a luchar contra lo que se ha dado en llamar *erosión de bases imponibles*, ha llegado a Europa en forma de una estrategia renovada de lucha contra la elusión tributaria.

Así, en Europa se produjo un movimiento en el sentido de institucionalizar la lucha contra la elusión con la emisión de la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM(2012) 722/2).

Esta y otras acciones, a las que haremos mención en el presente trabajo, suponen una mutación completa en los esquemas de la llamada elusión tributaria, tal y como se venía conociendo tradicionalmente. A ello vamos a referirnos a continuación.

## 2. LA CONCEPCIÓN CLÁSICA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y LA NUEVA DIMENSIÓN DE LA MISMA EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL Y SUPRANACIONAL

La *elusión fiscal* es una categoría tradicional en el Derecho tributario y un concepto que ha sido centro de atención para la más genuinamente clásica doctrina tributarista. Valga como muestra la opinión de HENSEL, para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en “impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal”, sobre todo en relación con hechos imponibles que gravan actos o negocios jurídicos y en lo referente a la utilización de los mismos<sup>6</sup>. La elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal<sup>7</sup>. La esencia de la elusión fiscal será, pues, que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna<sup>8</sup>, por lo que, la misma se contrapone a la *evasión fiscal*, que no es más que el incumplimiento – naturalmente *ilícito* – de la obligación de pagar el tributo. Así, la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través normalmente de la elección de alternativas negociales<sup>9</sup> provocando una evitación o reducción del tributo. No obstante, la elusión limitaría con la lícita planificación fiscal o “economía de opción”<sup>10</sup>, aunque esta última también parta de la existencia de una “laguna” o imperfección en el sistema tributario<sup>11</sup>.

Esta concepción de la elusión ha resultado superada en el actual contexto internacional. Si en el ámbito interno, en el que se había desarrollado la elusión, ésta se caracterizaba por la búsqueda de una ventaja fiscal mediante conductas abusivas, vulnerando la causa del negocio. En la elusión internacional las conductas elusivas se basaban en el aprovechamiento indebido de las diferencias de tributación derivadas de la aplicación de las ventajas fiscales previstas por otros estados diferentes del de residencia.

Así, la nota distintiva de la elusión internacional radicaría en las características del estado que ofrece la ventaja fiscal; se trataría de un paraíso fiscal, un régimen preferencial o una jurisdicción no cooperante. Por tanto, todo aprovechamiento de ventajas ofrecidas por países que no realizasen competencia fiscal perniciosa debería ser caracterizado como lícita planifi-

cación fiscal internacional. Entre estas operaciones, tradicionalmente caracterizadas como de planificación fiscal, habría que incluir aquéllas que aprovechan las divergencias entre legislaciones domésticas y, por otro lado, aquellas otras operaciones que se benefician de lagunas legales y fiscales que derivan de los diferentes ordenamientos jurídicos.

Esta concepción ha venido a ser superada en el actual contexto internacional. La distinción entre elusión y evasión si diluye, hasta tal punto que el exministro de Hacienda británico, Denis Healey, en una conocida intervención, haya afirmado que “la diferencia entre evasión y elusión fiscal es el grosor de una pared de cárcel”<sup>12</sup>. Y la diferencia entre elusión y planificación fiscal lícita, a su vez, se ve condicionada por la irrupción del término *planificación fiscal agresiva*, acuñado a raíz del Tercer Foro OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl, en 2006.

De igual forma, el catálogo de instrumentos para combatir la elusión ha ido mutando, en el marco de este nuevo contexto internacional.

Así, frente a la elusión se utilizaban cláusulas internas anti-abuso, distinguiendo entre las llamadas *cláusulas especiales* y las denominadas *cláusulas generales*. Podemos considerar cláusulas especiales, específicas o *ad hoc*, aquéllas dispuestas en la ley para un supuesto concreto, y que pueden adoptar las formas de hechos imponibles complementarios, presunciones o, incluso, ficciones tributarias. Por su parte, las cláusulas anti-elusorias generales (cláusulas generales anti-abuso o *General Anti-Abuse Rules –GAAR–*) pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusivo, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. Estas cláusulas generales son de expresión abierta y abstracta y aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, y en ello se diferencian de las “cláusulas específicas” o *ad hoc*<sup>13</sup>.

La integridad de estas cláusulas ha sido preservada por el Tribunal Supremo en la conocida sentencia de 9 de febrero de 2015, en los recursos de casación 3971/2013 y 188/2014, al defender que las previsiones de un convenio de doble imposición no pueden amparar operaciones que conduzcan a una desimposición, pues los convenios no son un instrumento para legitimar comportamientos elusivos o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración tributaria en pos de una correcta tributación. Y las mismas, en los países de tradición continental europea, se basan en una anomalía negocial procedente del Derecho privado (fraude de ley, abuso de las formas, abuso de derecho, simulación relativa...). Mientras que en los países de tradición anglosajona, las cláusulas se fundamentan en la existencia de *sustancia económica* o de *propósito comercial* (*business purpose*).

Vamos a ver cómo se viene modulando el fenómeno de la lucha contra la elusión europea en el marco del Derecho Europeo, haciendo especial referencia a la acción armonizadora que es propia de éste.

### 3. LA ELUSIÓN EN EL DERECHO COMUNITARIO. EXCURSUS SOBRE EL DERECHO COMUNITARIO

Aun cuando, a partir del Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007, hay que hablar de Unión Europea y no de Comunidad Europea, vamos a aceptar el uso del término *Derecho comunitario*, para hacer referencia al Derecho producido por las instituciones comunitarias.

Sabido es que el Derecho comunitario o Derecho de la Unión Europea es un ejemplo de lo que se denomina *derecho supranacional* y constituye un orden jurídico surgido a partir de específicas cesiones de soberanía de los Estados miembros de la Comunidad o Unión Europea a una organización supranacional con capacidad para dictar normas que van a ser aplicables en los ordenamientos jurídicos de los diversos estados integrantes<sup>14</sup>.

Si el Derecho de la Unión surge de una voluntaria limitación de soberanía por parte de los Estados miembros, resulta que, como ha señalado AMATUCCI<sup>15</sup>, toda limitación de soberanía por parte de un estado se reconduce siempre a un problema de adecuación del ordenamiento jurídico interno que se ve limitado por esa cesión. Es inherente al Derecho europeo comunitario la previsión de mecanismos que permitan una adaptación de ese *ordenamiento interno limitado* a los actos de ejercicio de la soberanía sustraída al Estado. Toda cesión de soberanía conlleva un problema de coordinación de dos ordenamientos jurídicos. Si se pretende dotar a uno de esos ordenamientos - en este caso, al comunitario - de la nota de primacía - , la coordinación se convierte en un problema de adecuación del ordenamiento no primario a las directrices del prevalente.

Por eso, el ordenamiento jurídico comunitario, como conjunto normativo creado por las instituciones de la Unión Europea, va a afectar a los órdenes internos de los distintos estados como un ordenamiento preferente o prevalente. Y va a resultar de aplicación preferente en caso de colisión con el Derecho interno de los Estados miembros, por efecto del denominado *principio de primacía*, junto con el efecto directo. Ambas reglas son las notas distintivas del Derecho de la Unión, como lo proclaman, entre otras, las sentencias *Simmenthal* de 9 de marzo de 1978, (Asunto nº C-196/77), *Ursula Becker* de 19 de enero de 1982, (Asunto nº C-8/81), *Fratelli Costanzo*, de 22 de junio de 1989 (Asunto nº C-103/88) y *Marleasing* de 13 de noviembre de 1990 (Asunto nº C-106/89, Rec. I, 4135 y ss), todas ellas del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, que instauran la regla de la interpretación conforme a las Directivas de la legislación interna<sup>17</sup>, al afirmar que las normas que componen el ordenamiento común europeo desplazan, por el juego del principio de primacía, a las de derecho interno<sup>18</sup>.

Señalados estos caracteres generales del ordenamiento comunitario, conviene referirse al contenido del mismo y a su relación con el Derecho tributario. Siendo el ejercicio del poder normativo por parte de la Unión Europea una capacidad de dictar normas a partir de específicas competencias atribuidas por el tratado, lo primero que hay que recordar es que el poder tributario, en cuanto poder normativo y administrativo y entendido como capacidad para crear y exigir tributos, sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros y forma parte de las cuotas de soberanía que no han sido cedidas a la Unión Europea. La relación del Derecho comunitario originario con la tributación debe tener en cuenta que la política fiscal es una competencia de los estados. Así, el primer punto de contacto serán las posibles interferencias entre ese poder tributario en manos de los Estados miembros y los fundamentos del Derecho comunitario, expresado en el tratado constitutivo y sus distintas modificaciones.

Si el poder tributario sigue estando ligado a la soberanía y es competencia de los países miembros, también formará parte del poder tributario de los Estados la capacidad para defender la potencialidad recaudatoria de sus sistemas fiscales a partir de la implementación de medidas anti-abuso domésticas.

Señalemos al respecto que en lo referente al Derecho europeo originario, y en concreto, en lo relativo al contenido de los Tratados, hay que destacar que el mismo se sustenta en las cuatro libertades fundamentales de la Comunidad - libre circulación de capitales, de mercancías y de trabajadores, así como la libertad de establecimiento -. Y sobre todo, en el principio

de no discriminación por razón de la nacionalidad.<sup>19</sup>. Pero teniendo en cuenta el carácter *nacional* de las competencias fiscales, acentuadas desde el Tratado de la Unión Europea de 1992 por el juego del *principio de subsidiariedad*, pero mantenidas con el Tratado de Lisboa, la capacidad del Derecho Europeo se orientará pues a fijar unas reglas mínimas para aproximar las diversas legislaciones nacionales.

Así surge el fenómeno de la armonización fiscal, entendiendo por tal la armonización de primer grado; esto es, la llevada a cabo por las instituciones europeas, singularmente, el Consejo (bien mediante unanimidad, bien por *cooperación reforzada*), la Comisión y, en algunos casos, con la colaboración del Parlamento. La finalidad de la Unión Europea en materia tributaria no será tanto regular por sí misma un sistema tributario puesto que, salvo lo concerniente a la materia arancelaria y a los ingresos vinculados a la política agrícola el poder tributario ejercido por la Comunidad es prácticamente nulo, sino aproximar las legislaciones nacionales, a través de la *armonización fiscal*, ejercida a través de directivas.

La armonización fiscal, siguiendo en esto a la doctrina mayoritaria -BURGIO, WAGENBAUER, CALLE, ZORNOZA, MATA SIERRA...-<sup>20</sup> es una actividad instrumental que CASADO OLLERO sitúa en un plano muy similar a la función extrafiscal de los tributos<sup>21</sup>. A los ojos de la función armonizadora, el tributo no es un mecanismo de financiación pública, sino algo que es preciso coordinar para el logro de los objetivos comunitarios. De lo que se trata a través de la armonización es de aproximar las legislaciones fiscales de los Estados miembros, para crear, como señala BERLIN, un Derecho comunitario de la fiscalidad, con su propia lógica interna, independiente de los sistemas fiscales nacionales<sup>22</sup>. Jurídicamente, la armonización constituye una potestad, atribuida a las comunidades europeas, al servicio de esos objetivos<sup>23</sup>.

Así, y dentro de la citada armonización de primer grado, respecto a la imposición indirecta se ha logrado un muy alto grado de aproximación de legislaciones con las Directivas 2006/112/CE de IVA, modificada por la Directiva 2013/42/UE del Consejo de 22 de julio, con la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales o con la Directiva 2008/7/CE sobre impuestos indirectos sobre la concentración de capitales.

En el ámbito de la imposición directa, donde el impulso armonizador ha sido menos intenso, cabe referirse a las Directivas 2011/35/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de abril de 2011 relativa a las fusiones de las sociedades anónimas y a la Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. También a la reforma de la Directiva del Ahorro, 2003/48/CE, modificada por la Directiva 2014/48/UE, del Consejo de 24 de marzo de 2014. Sin embargo, no conviene olvidar, como señala FALCON Y TELLA, que las Directivas de armonización pretenden incidir en tributos internos que se aplican a operaciones interiores de los estados, sin ningún elemento internacional<sup>24</sup>. Su proyección es preferentemente doméstica, y ello explica que el Tribunal Supremo haya admitido en la sentencia de 9 de febrero de 2015 que, a efectos de casación ordinaria, pueda tenerse en cuenta la posible vulneración de las directivas comunitarias. En esa interrelación entre el ordenamiento interno y el Derecho comunitario, el Tribunal de Luxemburgo ha afirmado que la aplicación de una Directiva por un Estado miembro supone aplicar el Derecho de la Unión, a efectos de la posibilidad de controlar desde la perspectiva europea, el respeto a los derechos fundamentales (sentencia *Sabou*, de 22 de octubre de 2013).

Sin embargo, cuando se habla de armonización en la imposición directa, lo más habitual es referirse a la denominada *armonización de segundo grado*, que es la llevada a cabo por la

jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que interpreta el Derecho de la Unión. Esta doctrina jurisprudencial ha otorgado prevalencia, tradicionalmente, a las libertades económicas que constituyen el fundamento del orden europeo, frente a las medidas de protección de la base imponible o de la riqueza impositiva de los estados mediante la adopción de cláusulas internas o medidas anti-abuso.

De manera que la acción armonizadora de la Unión ha supuesto negar la posibilidad de acometer actuaciones de lucha contra la elusión fiscal, en tanto éstas pudieran ser discriminatorias o violar libertades fundamentales de la Unión, singularmente, la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento, como expresión de la libre circulación de personas<sup>25</sup>.

#### **4. LA POSIBLE COLISIÓN DE LAS PREVISIONES ANTI-ELUSORIAS DE LOS ESTADOS MIEMBROS CON LOS FUNDAMENTOS DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA**

Las libertades fundamentales garantizadas por el tratado constituyen la clave de bóveda del orden jurídico europeo y sólo pueden ser restringidas por los Estados miembros por medio de normas internas en circunstancias muy excepcionales y para lograr ciertos fines muy concretos. En tal sentido, el Tribunal Europeo ha diferenciado las restricciones de las libertades comunitarias, que implican un obstáculo a la libre circulación de personas, capitales o servicios de la vulneración de estas libertades, en la medida en que tal vulneración provoque un efecto discriminatorio por razón de la nacionalidad (sobre todo cuando se discrimina al no residente, ya que, normalmente, el no residente es un no nacional).

Inicialmente, la prevención del fraude y la elusión fiscal no figuraban entre los objetivos de la Unión; el objetivo comunitario era, básicamente, tutelar libertades de cuño económico. No es de extrañar que una profusa jurisprudencia del Tribunal Europeo de los años noventa y primera década del siglo XXI insistiera en que los Estados miembros no podrían ampararse en la lucha contra el fraude y la elusión fiscal para dictar normas internas que anulen o restrinjan la eficacia de las libertades comunitarias. Y ello aunque esta regla no se proponía con carácter absoluto, pues supondría la imposibilidad de medidas internas anti-elusorias que incidieran o afectasen las libertades comunitarias o provocasen eventuales discriminaciones o tratamientos diferenciados. Por el contrario, y como se verá, la jurisprudencia del TJUE ha dejado bien claro que el principio de “no discriminación” no puede invocarse cuando la disposición presumiblemente “discriminatoria” tuviese finalidad de salvaguardar la *razón fiscal*, y, en particular, la exigencia de control fiscal para evitar la elusión<sup>26</sup>.

En la medida en que la protección de la “potencialidad recaudatoria” de los sistemas tributarios nacionales sigue siendo una responsabilidad de las haciendas nacionales de los distintos estados (porque éstos son los responsables de la provisión de bienes y servicios a los ciudadanos y tienen, por tanto, necesidades de fondos públicos), las cláusulas anti-elusorias en sus ordenamientos internos son admisibles, pero su régimen jurídico está fuertemente condicionado por el Derecho comunitario. Como dice PALAO TABOADA, “el establecimiento de normas anti-elusión fiscal, tradicionalmente considerado como una cuestión de estricto Derecho interno de cada país, está sujeto a la influencia del Derecho de la Unión Europea, que penetra profundamente en los ordenamientos nacionales”<sup>27</sup>. Y sobre todo, está sujeto a las pautas marcadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Éste ha reconocido que las cláusulas anti-elusión, analizadas de modo singular, pueden constituir limitaciones a las libertades comunitarias. Y según el Tribunal de Luxemburgo, en doctrina que podemos resumir a partir de la sentencia *Centros*, de 9 de marzo de 1999 (As. C-212/97), las medidas

nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado sólo podrán aceptarse a partir de que satisfagan cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

Como muestra de ello, existe una prolífica jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea que ha afectado a medidas anti-abuso. Así, son muchas las sentencias que han ido matizando el ámbito de aplicabilidad de las cláusulas anti-abuso y adaptándolas a la realidad europea.

El Tribunal hace referencia, en primer lugar, a la exigencia de *proporcionalidad*. La proporcionalidad ha sido la piedra angular de la admisibilidad por la jurisprudencia de las medidas internas para hacer frente a la elusión fiscal - sentencias *Vestergaard* de 28 de octubre de 1999 (As. C-55/98), o *Baxter* de 8 de julio de 1999 (As. C-254) -. Así, por ejemplo, en la sentencia *Verkooijen* de 6 de junio de 2000 (As. C- 35/98)- se ha descartado la regla de coherencia interna, según la cual las limitaciones de ventajas o beneficios fiscales para los no residentes se justifican como exigencia derivada del propio sistema tributario en el que se insertan, y se ha afirmado que esta regla no puede oponerse a la plena eficacia de las libertades comunitarias<sup>28</sup>.

Es de destacar el pronunciamiento expreso del Tribunal de Luxemburgo sobre la cláusula de subcapitalización en la sentencia *Lankhorst-Hohorst*, de 12 de diciembre de 2002 (As. C-324/00)<sup>29</sup>, en concreto la prevista en el ordenamiento alemán que contemplaba, como presupuesto para negar la deducción de los intereses pagados a la matriz por la filial, una *ratio* de endeudamiento fija de 3<sup>30</sup>.

El Tribunal evaluó si la medida en cuestión persigue un objetivo legítimo compatible con el tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general, y llegó a la conclusión de que una cláusula anti-elusoria como esta no persigue un objetivo legítimo compatible con el tratado y no está justificada por razones imperiosas de interés general. Recuerda el Tribunal de Luxemburgo que las cláusulas generales anti-elusión deben permitir enjuiciar los hechos caso por caso, pero no sería acorde con las exigencias de proporcionalidad una cláusula de aplicación automática a todas las situaciones previsiblemente elusorias. Así, sólo resultan admisibles las cláusulas especiales cuando no prevean una regla de carácter general sino que su aplicación requiera un análisis, *in casu*, de cada una de las situaciones. Por tanto, las medidas anti-elusorias serán aceptables cuando no se basan en presunciones *iures et de iure*, sino que su regulación debe poder permitir el análisis de cada situación particularizada. Y, por su estructura, esta cláusula especial no se aplica sólo a quienes persiguen montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el tributo, sino a “cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga, sea cual fuere el motivo, su domicilio fuera de la República Federal de Alemania”. Por eso se rechaza esta medida anti-abuso.

En conclusión, para el Tribunal no cabe aplicar la subcapitalización respecto a matrices residentes en otros estados de la Unión Europea por el efecto discriminatorio que ello supone por vulneración de la libertad de establecimiento, que abarca la libre creación de filiales en cualquier otro estado europeo. La solución, por tanto, pasaría por extender la subcapitalización a las operaciones de filiales con matrices residentes o, simplemente, no aplicar esta medida cuando la matriz se encuentre en otro Estado miembro.

Sin duda alguna, esta doctrina *hirió de muerte* a la subcapitalización, en una doctrina que, con ligeras variaciones, vinieron a confirmar las sentencias *Thin Cap Group Litigation* (As. C-524/04) de 13 de marzo de 2007 y *Lammers & Van Cleef* (As. C-105/07) de 17 de enero de

2008. Y aunque la OCDE sigue defendiendo la técnica de la sub-capitalización<sup>31</sup>, en Europa ha sido desplazada por una regla de limitación de deducción de intereses. Así lo recoge, en España, el Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo<sup>32</sup>.

En suma, y resumiendo la doctrina del Tribunal de la Unión Europea sobre medidas internas anti-abuso y su incidencia sobre las libertades comunitarias, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes *puramente artificiales* cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (sentencias ICI, C-264/96, de 16 de julio de 1998; *Cremer* de 11 de octubre de 1977 -125/76-, *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de diciembre de 2000 -C-110/99-, *Halifax*, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02) o *Cadbury-Schweppes* de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04).

Se añade que, para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio.

Y sobre todo, y en relación con el IVA, se ha añadido la exigencia de que el comportamiento abusivo requiere la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo de la norma comunitaria. Así, para la sentencia *Weald Leasing* de 22 de diciembre de 2010 (PROV 2011, 245), “para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que... tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por la Directiva y a las disposiciones nacionales dictadas en su desarrollo” (apartado 32).

En suma, a pesar de esta libertad de los Estados miembros de la Unión Europea para diseñar sus propias políticas de distribución de la carga tributaria, lo cierto es que esa libertad se ve restringida notablemente por el sesgo que imprime el Derecho europeo y por la necesidad de salvaguardar la eficacia de las libertades económicas<sup>33</sup>.

Pero además, la jurisprudencia anteriormente expuesta tiene una enorme trascendencia, en tanto va a suponer el precedente más inmediato a la política europea contra la elusión, encarnada, fundamentalmente, en la recomendación de medidas frente a la planificación fiscal agresiva de 6 de diciembre de 2012 y en la cláusula anti-abuso común europea que estarían obligados a introducir en sus respectivos ordenamientos todos los Estados miembros, incluida en la Directiva Matriz-Filial de 25 de noviembre de 2013 (COM(2013)814final).

Por eso cabe exponer las distintas etapas de este proceso, que, a nuestro juicio, serían las siguientes.

## 5. PRIMERA ETAPA: EL ABUSO DE DIRECTIVA

Como hemos visto, la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea limita la aplicación de instrumentos anti-elusivos en aras de la salvaguarda de las libertades comunitarias de carácter económico.

Así, durante una etapa importante, el Derecho de la Unión Europea se ha limitado a definir el concepto de abuso en aquellos casos en que la norma *abusada* sería una disposición de Derecho de la Unión. En esta época, la armonización de las disposiciones comunitarias tuvo lugar, exclusivamente, por la vía de técnicas anti-elusivas orientadas a la previsión del abuso de normas armonizadoras, como las directivas. Estas medidas harían frente al denominado “abuso de Directiva”.

Así, en las clásicas directivas de armonización se incluyeron medidas para evitar el abuso de las mismas. El ejemplo histórico más claro era el previsto en el art. 1,2 de la Directiva 90/435/CEE (sustituida por la Directiva Matriz-Filial de 25 de noviembre de 2013), que constituye un caso arquetípico de *directive shopping*. Después de establecer el sistema de exención para los dividendos pagados por filiales de un estado comunitario a sus matrices en otro estado de la CEE, este precepto establecía que “ello no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos”. Por tanto, una cláusula de este tipo prevista en el ordenamiento interno de cualquier estado no sólo no será contraria al Derecho comunitario, sino que integrará los fines perseguidos por la Directiva. La finalidad de esta previsión sería evitar que se establezcan matrices en Estados comunitarios para aprovechar la percepción de dividendos sin soportar imposición alguna en el estado de residencia de la filial. Ello, siempre y cuando tal sociedad haya sido constituida por motivos fiscales, y “no exista una razón de carácter empresarial que pueda justificar la remisión de los dividendos a la sociedad constituida en otro estado de la Comunidad Europea en lugar de enviarlos a la matriz no comunitaria que ha constituido una sociedad pantalla en la Comunidad”<sup>34</sup>. Además, el art. 2, 3 de la Directiva 90/435/CEE autorizaba a los Estados miembros a supeditar la aplicación de la Directiva a la tenencia de las participaciones por un período de dos años, señalando la sentencia *Denkavit* de 17 de octubre de 1996, que se trata de una disposición destinada a “combatir los abusos resultantes de la adquisición de participaciones en el capital de sociedades con el único fin de beneficiarse de las ventajas fiscales previstas”<sup>35</sup>.

En segundo lugar, de igual manera, podemos detectar un segundo modelo de “cláusula antiabuso *estándar*”, que era la contenida en el art. 11, 1, a) de la Directiva 90/434/CEE, sobre régimen fiscal de operaciones de fusión, escisión, aportación y canjes de activos (actualmente, Directivas 2011/35/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de abril de 2011 relativa a las fusiones de las sociedades anónimas y la Directiva 2011/96/UE) que permite denegar la aplicación del régimen de *diferimiento* previsto en esta Directiva en casos de fraude, pudiendo ser una presunción del mismo la “ausencia de un motivo económico válido”. En este supuesto se autoriza la adopción de una “cláusula interna”, aunque con menor precisión.

Sobre la posibilidad de invocar el *fraude* para denegar las ventajas del diferimiento fiscal en una operación de reestructuración, la sentencia *Leur-Bloem*<sup>37</sup>, de 17 de julio de 1997 (As, 28/95)<sup>38</sup>, señala que “para contemplar que la operación prevista persigue un objetivo de estas características – fraude o abuso – las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder caso por caso, a un examen global de la misma”<sup>39</sup>. O lo que es lo mismo, los Estados miembros pueden disciplinar cláusulas internas para analizar las operaciones de fusión o escisión, a las que se pretende aplicar el régimen especial de diferimiento de plusvalías, y negar tal régimen a las que tengan una finalidad elusoria. Pero, según el Tribunal, establecer en el derecho interno de un estado una norma de alcance general que prive automáticamente a determinadas categorías de operaciones de las ventajas fiscales de la Directiva, excede de lo necesario para evitar el fraude o la elusión y va en detrimento de los objetivos establecidos en la Directiva, que no son otros que facilitar la reestructuración de las empresas en condiciones de neutralidad fiscal<sup>40</sup>.

En ambos casos, se trata de medidas anti-abuso previstas en el propio Derecho comunitario para las situaciones específicas derivadas de la normativa de la Unión.

## 6. SEGUNDA ETAPA: LA EXISTENCIA DE UN PRINCIPIO GENERAL ANTI-ABUSO EN EL DERECHO COMUNITARIO

Una segunda expresión de los mecanismos anti-abuso es la afirmación de un principio general anti-abuso en el Derecho de la Unión.

Ello, en cierta medida, puede considerarse un contrapunto a la proclamación de las libertades de la Unión y a la primacía de las mismas frente a las medidas internas que las restrinjan o las vulneran, provocando situaciones de discriminación por razón de la nacionalidad. Incluso, si esas medidas están orientadas por razones anti-elusivas. Y ello, porque la lucha contra el fraude no es por sí sola una causa imperiosa de interés nacional.

Pues bien, aunque la lucha contra el fraude y la elusión no es, en sí misma, una razón que pueda esgrimirse para desconocer el alcance preferente de las libertades comunitarias, sí lo es el abuso del Derecho comunitario. No cabe el ejercicio de una libertad si se hace de modo abusivo. Esto es, el Derecho Europeo no ampara las prácticas abusivas.

Así, la sentencia *Cremer* de 11 de octubre de 1977 –As. 125/76–, dispone en su punto 12, que la aplicación de las disposiciones de Derecho comunitario “no puede extenderse a prácticas abusivas”. En un sentido similar se pronunciaría la sentencia *Agip Petroli*, de 6 de abril de 2006, As. C-456/04. Por su parte, el punto 38 de la sentencia *Markus Kofoed* de 5 de julio de 2007 (As. C-321/05) es extremadamente clara cuando afirma que “de este modo, el artículo 11, apartado 1, letra a) de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido. Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera abusiva o fraudulenta. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario”.

Existe, por tanto, según la sentencia *Markus Kofoed* un “principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido”. A partir de este principio podemos acuñar un concepto comunitario de abuso de derecho que está presente, por ejemplo, en la sentencia *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de diciembre de 2000 –As. C-110/99–.

Ese principio general de interdicción del abuso de derecho sería fruto de la circunstancia de que tal principio existe en los ordenamientos de los Estados miembros. Este principio jurídico general del abuso de derecho, como recuerda el punto 38 de la sentencia *Emsland-Stärke GmbH*, existe en la práctica totalidad de los Estados miembros, incluida la incorporación en Italia de tal principio a las técnicas hermenéuticas del Derecho tributario, mediante la denominada *interpretación anti-elisiva*.

A partir de esta aplicación en el orden doméstico interno, el principio anti-abuso ha sido invocado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque éste no lo haya reconocido expresamente como un principio general del Derecho comunitario. Así, las sentencias de 11 de octubre de 1977, *Cremer* (125/76, Rec. p. 1593); de 27 de octubre de 1981, *Töpfer y otros* (250/80, Rec. p. 2465), y de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products* (C-8/92, Rec. p. I-779), así como las conclusiones del abogado general Sr. Tesouro presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia de 12 de marzo de 1996, *Pafitis y otros* (C-441/93, Rec. p. I-1347).

En este conjunto de resoluciones se trata fundamentalmente de sentar las bases para definir el abuso en el contexto del Derecho europeo a partir de tres requisitos: un elemento objetivo, a saber, la prueba de que las condiciones de concesión de una prestación se han creado artificialmente, es decir, que la operación comercial no ha sido realizada con un obje-

tivo económico, sino exclusivamente para obtener una ventaja derivada del orden comunitario. Se trataría de todas aquellas situaciones en las cuales con un determinado negocio no se pretende lograr el objetivo perseguido por la normativa que lo regula, aunque formalmente se hayan respetado las condiciones de tal negocio.

Ese perfil del negocio abusivo debe ser complementado con un segundo requisito: la concurrencia de ciertas circunstancias subjetivas como es la obtención de un beneficio de tal conducta abusiva y, si la norma es tributaria, la consecución de una ventaja fiscal. El elemento subjetivo vendría determinado por el hecho de que la operación comercial de que se trate haya sido realizada esencialmente para obtener un beneficio financiero incompatible con el objetivo de la normativa comunitaria. Y por último, concurriría lo que podemos denominar un *elemento procesal*: que la carga de la prueba del abuso recaiga sobre la Administración nacional competente. No obstante, en los casos de abuso más graves, podría admitirse incluso un principio de prueba que diera lugar, en su caso, a una inversión de la carga de la prueba.

De todo ello se deduce que el Derecho de la Unión ha perfeñado una versión del abuso de derecho que podríamos calificar de *formalista*. Lo cual viene a corroborarse por la sentencia *Universidad de Huddersfield*, de 21 de febrero de 2006 (As. C-223/03), que a la definición anterior del abuso de derecho añade una cuestión más de gran trascendencia: sólo es posible hablar de abuso de derecho cuando nos encontremos ante la creación artificiosa de un derecho subjetivo, al margen de que, objetivamente, abusemos o no del ordenamiento.

El corolario de esta jurisprudencia vendría a ser la sentencia *Halifax*, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02). Esta sentencia incluye una profunda reflexión de la aplicación del abuso de derecho en el ámbito tributario, y reconoce que pueden usarse por los contribuyentes legítimamente las posibilidades derivadas de la norma comunitaria “cuando ello no conlleve forzar la norma y traicionar su espíritu”. En tal caso los Estados miembros están legitimados para preservar su recaudación y el órgano nacional determinará y evaluará el carácter artificioso de la operación. Aunque, como dice *Halifax*, “las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar (...) con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (...) –párrafo 92-.

En suma, a partir de esta jurisprudencia, cabe afirmar que existe un concepto de abuso de derecho de carácter comunitario, creado a partir de una triple dimensión, objetiva, subjetiva y procedimental, y que se apoya en dos datos: que la operación no haya sido realizada con un objetivo económico y que se haya llevado a cabo deformando la realidad del negocio, con la única intención de obtener una ventaja. Esa configuración del abuso es aplicable a las prácticas que persiguen como ventaja un ahorro fiscal y legitiman a los estados a prever medidas anti-abuso.

Este concepto de abuso en el ámbito europeo es un indudable precedente de la configuración actual del modelo de cláusula anti-abuso que ha llevado a cabo el Derecho de la Unión.

## 7. TERCERA ETAPA: CÓDIGO DE CONDUCTA DE FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS Y RÉGIMEN DE AYUDAS DE ESTADO

Además de la existencia de una corriente tendente a luchar contra el abuso de derecho, la elusión fiscal ha venido poniéndose de manifiesto a través del aprovechamiento de regímenes ventajosos.

Cabe recordar al respecto la política de la OCDE, que inició su lucha contra la denominada competencia fiscal lesiva, (*Harmful Tax Competition*) en 1998<sup>41</sup>, definiendo los conceptos de *paraíso fiscal* como *jurisdicción no cooperante* (*uncooperative tax havens*) e instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información.

Por su parte, la Unión Europea inició esta política con el denominado *Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas*. Así, el grupo presidido por Down Primarolo elaboró el citado *Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas* con fecha 1 de diciembre de 1998, confeccionando un censo de medidas de competencia lesiva localizadas en los ordenamientos de los estados europeos. Así, se señalaron sesenta y seis prácticas fiscales perjudiciales definidas en los Estados miembros y territorios asociados, pretendiendo la adopción de modificaciones antes del 1 de enero de 2004<sup>42</sup>.

Es obvio que la existencia de estos territorios con fiscalidad ventajosa pone de manifiesto el fracaso de la armonización directa y la exacerbación del poder fiscal de los Estados miembros, fruto de la soberanía que siguen manteniendo los estados. La Unión Europea ha pretendido conjurar los problemas derivados de la ausencia de normas armonizadoras en la imposición directa utilizando la vía indirecta del régimen de *ayudas de Estado* para hacer frente a ciertos regímenes fiscales ventajosos.

El régimen de las ayudas de Estado se incluye en la Sección primera del Capítulo I (Normas sobre competencia) del Título VII, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y dentro de las disposiciones referidas a la libre competencia. En concreto, son los artículos 107 a 109 los que disciplinan la prohibición de ayudas de Estado, diciendo el artículo 107,1 que “salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”.

La Unión Europea viene defendiendo un concepto amplio de ayudas de Estado, avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que, en la clásica sentencia *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/ Haute Autorité de la CECA*, de 23 de febrero de 1961 – As. 30/59 -<sup>43</sup>, dispone que es ayuda de Estado “toda intervención que, bajo las más diversas formas, trata de aliviar las cargas que normalmente gravan el balance de una empresa”. De forma más sintética, el Tribunal, en sentencia *Italia/ Comisión* de 2 de julio de 1974 (As. C-173/73), catalogó las ayudas de Estado como “cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”.

Por su parte, la Comisión, en comunicación efectuada en virtud del art. 6,5 de la Decisión 2495/96/CE, señaló que “la noción de ayuda se refiere no solamente a la ayuda activa, sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de una carga que en caso contrario debería soportar, independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias”. Así, y al margen de la diferenciación entre ayudas expresamente compatibles con el mercado único y ayudas que pueden serlo bajo autorización de la Comisión o el Consejo, lo cierto es que el concepto de *ayuda de Estado* es muy amplio, abarcando exenciones fiscales, reembolsos, reducciones de cargas sociales, ayudas a la exportación, concesión de préstamos por el Estado a un interés reducido....<sup>44</sup>, y cualquier modalidad de beneficio fiscal o tratamiento tributario ventajoso.

La calificación de una medida pública como ayuda de Estado, parte de su caracterización como *selectiva*, atributo definido por el Tribunal de Luxemburgo, como “toda aquella

disposición fiscal que refuerza la posición de una empresa en relación con las competidoras (As. c-156/98)". Por tanto, el concepto medida fiscal selectiva no se identifica necesariamente con la idea de beneficio fiscal, sino que es más amplio que éste, abarcando, según la Comunicación de la Comisión COM CE/98/C 384/03, "reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago".

Lo más llamativo al respecto ha sido la aplicación de las ayudas de Estado a las ventajas fiscales concedidas a ciertos territorios, bajo el parámetro de la denominada "selectividad territorial", modulada por las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en los casos *Azores*, de 6 de septiembre de 2006 (As. C-88/03), y *UGT-La Rioja* de 11 de septiembre de 2008. Aunque la primera circunscribió las ayudas territoriales a aquéllas en que el territorio concedente no soportaba el coste financiero de las mismas, la segunda perfiló un concepto mucho más amplio<sup>45</sup>.

Esta definición amplia ha servido para se acudiera al expediente de ayudas de Estado para hacer frente al diseño de ventajas fiscales por países o territorios, en aquellos casos en que la previsión de tales beneficios fiscales podría suponer un ejemplo de competencia fiscal desleal. Quizás el caso más significativo sea el de la aplicación de la libre competencia y de la prohibición ayudas de Estado al régimen de Gibraltar para sociedades extraterritoriales. Se trata de un régimen que excluye a las sociedades extraterritoriales del impuesto adicional sobre beneficios (*top up tax*) y que fue declarado ayuda de Estado por la Comisión en 2002. Ese mismo año, el Gobierno de Gibraltar propuso un cambio en la fiscalidad de las sociedades, proponiendo un nuevo régimen de sociedades extraterritoriales. Este nuevo régimen fue declarado ayuda de Estado incompatible por la decisión de la Comisión de 30 de marzo de 2004. Esta catalogación como ayuda de Estado, revocando la sentencia en sentido contrario del Tribunal de Primera Instancia de 18 de diciembre de 2008 (Asuntos T-211/04 y T 215/04), fue confirmada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 15 de noviembre de 2011, al afirmar el Tribunal que un régimen fiscal concebido de forma que las sociedades extraterritoriales no estén sujetas a imposición constituye un régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado interior<sup>46</sup>.

De todas formas el recorrido del régimen de ayudas de Estado como instrumento para la lucha contra la competencia fiscal desleal parece limitado, pues se trata de acudir a una medida pensada para otros fines. Las medidas adecuadas parecen ser, por un lado, la profundización en la armonización, y, por otros, un eficaz mecanismo de intercambio de información.

En un contexto en el que no existe un proceso de armonización fiscal directa y en el que, incluso, el proyecto de Base Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, se encuentra en un *impasse* (a pesar del pretendido impulso que le quiere dar el Plan de Acción en materia de Impuesto de Sociedades, aprobado el 17 de junio de 2015), parece inevitable la posibilidad de que los ciudadanos y las empresas aprovechen las ventajas fiscales ofrecidas por esos países. En ese contexto, la justicia fiscal exige, repetimos, un mecanismo ágil de intercambio de información.

Sin embargo, no cabe olvidar la importancia que está teniendo en Europa el régimen de ayudas estatales en materia fiscal en relación con precios de transferencia, y el aprovechamiento de los mecanismos normativos que prohíben ventajas que puedan distorsionar la competencia en el mercado único. Es de destacar, en este punto, que en el mes de diciembre de 2014, la Comisión solicitó información a los veintiocho Estados miembros sobre el trato fiscal que otorgan a las multinacionales. En la actualidad, la Comisión tiene abiertas cuatro

investigaciones relativas a los beneficios fiscales concedidos a multinacionales de Bélgica, Holanda, Irlanda y Luxemburgo.

## 8. CUARTA ETAPA: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN. HACIA EL ESTÁNDAR DEL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO

Para la OCDE, a diferencia de la Unión Europea, la base para calificar a un país o estado como no cooperativo es la ausencia de intercambio de información. Así, a partir del Informe *Project in Harmful Tax Practices, Progress Report 2001*<sup>47</sup>, la OCDE pasaría a fijar la nota distintiva de los paraísos fiscales en la ausencia de intercambio de información, de modo que el compromiso para dar información sería suficiente para que un Estado dejase de tener la consideración de paraíso. Lo importante será, por tanto, el nivel de exigencia del intercambio de información que se requiere. Esto es, el denominado *estándar* de intercambio que incluye determinar si la información se transmitirá de modo automático o sólo a requerimiento del interesado y si, en este último caso, el requerido está obligado a facilitar la información pedida o puede negarse, invocando excepciones.

Es evidente que en un contexto donde las empresas y ciudadanos pueden aprovechar lícitamente las ventajas otorgadas por otras jurisdicciones, los estados de residencia de los contribuyentes que les gravan por renta mundial (*worldwide income*) sólo pueden garantizar las más elementales exigencias del principio de capacidad contributiva si conocen las rentas obtenidas por sus residentes en el exterior. Y para verificar la existencia de tales rentas es imprescindible que existan procedimientos de intercambio de información mediante acuerdos internacionales.

Varias son las vías para plasmar estos compromisos de intercambio de información. Bien un acuerdo de intercambio de información, siguiendo el *agreement on exchange of information on tax matters* de 18 de abril de 2002, bien un Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información. Esta cláusula, incluida en el artículo 26 del Modelo OCDE, sólo permite el intercambio previo requerimiento, no el intercambio automático y, además, constriñe a utilizar la información sólo para la finalidad previamente establecida. En las versiones del Modelo de Convenio OCDE de 2005 y 2006, las posibilidades del intercambio de información se han acrecentado notablemente, ya que, a partir de ese momento, se prevé su aplicación para toda clase de impuestos, no sólo los que gravan la renta y el patrimonio y se establece la obligación de comunicar toda la información que “previsiblemente pueda ser de interés”. Según la regla de la *pertinencia previsible* o *foreseeably relevant*, la información se puede utilizar para todo lo que permita la normativa del estado requerido y éste debe poner en práctica todos los mecanismos internos para recabar la información<sup>48</sup>. A tenor de los comentarios del Modelo OCDE al artículo 26, este principio trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los estados no puedan “echar las redes” con total libertad –lo que se conoce como *fishing expeditions*– o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un determinado contribuyente<sup>49</sup>.

El estado requirente debe probar que la información solicitada es *potencialmente relevante*, además de identificar a la persona objeto de la investigación fiscal y aclarar la finalidad fiscal que motiva el requerimiento. Debe también justificar por qué piensa que la información solicitada es poseída por el otro estado o por una persona localizada en tal territorio. Con estos requisitos se puede intentar la obtención de números de cuentas bancarias, rastro de transferencias, tarjetas de crédito, activos u otros indicios<sup>50</sup>.

El fracaso del intercambio de información basado en mecanismos bilaterales *on request* ha llevado a los estados a adoptar mecanismos de carácter unilateral. En el caso de Estados Unidos, es de destacar la adopción el 18 de marzo de 2010 de la FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), incluida en las secciones 1471 a 1475 del *U.S. Treasury Code*. La misma entró en vigor el 1 de enero de 2013, e incluye un sistema de intercambio automático de información vía intermediarios financieros, además de una retención del 30 por 100 sobre pagos de fuente de los Estados Unidos, haya o no ganancia, a ciertas entidades extranjeras si no certifican la identidad de sus dueños beneficiarios últimos (*beneficial owners*).

FATCA marca el camino por el que van a discurrir las propuestas de intercambio de información en el futuro: abandono del intercambio rogado y apuesta decidida por el intercambio automático a través de acuerdos multilaterales.

Como muestra de la implantación de estos acuerdos multilaterales puede mencionarse el modelo OCDE-Consejo de Europa sobre asistencia mutua e intercambio de información que, a partir del 2010, se abre a países no miembros. Y, sobre todo, el acuerdo al que se ha llegado en la reunión de Berlín del *Foro Mundial sobre la transparencia y el intercambio de información con fines fiscales* del 29 de octubre de 2014, que muestra la tendencia imparable en el contexto actual hacia el intercambio automático en la que todos los Estados están venciendo sus reticencias a la cooperación internacional.

En este panorama, la Unión Europea aprobó, en primer lugar, una Directiva de intercambio de información previo requerimiento. Se trata de la Directiva 77/799/CEE, del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y de los impuestos sobre primas de seguros. Esta Directiva fue derogada con efectos de 1 de enero de 2013 por la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Se trata de la principal norma comunitaria que regula las obligaciones de intercambio de información y asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea, siendo su ámbito de aplicación el intercambio de cualquier información que pueda permitir la correcta determinación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. La misma ha sido interpretada de forma amplia por la sentencia *Halliburton Services* del TJCE, que ha extendido su ámbito objetivo a todos los tributos. A lo que hay que unir que la Directiva 2011/16/UE incluye la regla de la *pertinencia previsible*, que ya había incorporado la versión de 2006 del artículo 26 del Modelo OCDE.

No obstante, la primera experiencia de intercambio automático por parte de la Unión Europea vendría de la mano de la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro<sup>51</sup>. Esta norma ha facilitado el impulso al intercambio de información automatizado de datos. Además, el ámbito de la Directiva se ha extendido a países terceros mediante acuerdos internacionales con otros estados y territorios, caso de San Marino, Antillas Holandesas, Andorra, Mónaco..., lo que ha supuesto ampliar el alcance de la Directiva fuera de las fronteras de la Unión Europea.

Pero, como hemos dicho, un escenario de tributación por renta mundial en el país de residencia exige un mecanismo ágil de intercambio de información, y requiere la progresiva adopción de un estándar de intercambio automático. Con el modelo FATCA en el horizonte, y los acuerdos para su aplicación práctica firmados con ciertos estados (así el concertado por Alemania, Francia, Italia, Reino Unido y España, rubricado el 7 de febrero de 2012), incluyendo en algunos casos compromisos de reciprocidad, se están poniendo las bases para una progresiva implantación de un modelo de intercambio automático.

En la línea de FATCA, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ya previó la obligatoriedad del intercambio automático de información entre los Estados miembros sobre determinadas categorías de renta y de patrimonio, en particular las de carácter no financiero, reforzando tal intercambio mediante un planteamiento gradual que lo haría progresivamente extensivo a nuevas categorías de renta y de patrimonio y suprimiría la condición conforme a la cual la información solo debe intercambiarse si está disponible.

Pero el paso decisivo lo daría la Unión Europea con la Comunicación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, relativa a un plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, en la que se destacaba la necesidad de promover enérgicamente el intercambio automático de información como el futuro estándar europeo e internacional de transparencia e intercambio de información en el ámbito fiscal<sup>53</sup>.

El cambio fundamental de estándar internacional en materia de intercambio de información se produce como consecuencia de la aprobación el 21 de julio de 2014, por el G-20 en su reunión de Australia, de la propuesta de acuerdo de la OCDE *Automatic Exchange of Financial Information Tax Matters*. Casi coetáneamente, la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014 modifica la 2011/16/UE. El nuevo artículo 3, bis de esta Directiva incluye la información a facilitar por las autoridades fiscales de un Estado miembro a las del estado de residencia del perceptor de las rentas, en lo que es una verdadera *FATCA europea*, aunque el intercambio tenga lugar ante autoridades fiscales y no por una institución financiera a la Administración tributaria de otro país.

Y en todo lo relativo al intercambio de información no se debe olvidar la gran cuestión, tradicionalmente preterida, de la adecuada salvaguarda de los derechos y garantías del contribuyente. En este sentido, la conocida sentencia del Tribunal de la Unión Europea, *Sabou*, de 22 de octubre de 2013 (As. C-276/12), entiende que las Directivas europeas de intercambio de información no atribuyen al contribuyente ni el derecho a ser informado ni el derecho a participar en la solicitud enviada al Estado miembro requerido, aunque reconoce la necesidad de interpretar las Directivas en clave de derechos fundamentales. Se trata de una sentencia que, en modo alguno, conjura el gran déficit en el tratamiento de los derechos del contribuyente en la articulación interna de los procedimientos de intercambio de información. La Unión Europea debe profundizar en esta línea, teniendo en cuenta el peso que ha adquirido en el nuevo derecho originario posterior al Tratado de Lisboa, la Carta de Derechos Fundamentales.

## 9. QUINTA ETAPA: LA CONFIRMACIÓN DE UN MODELO ÚNICO DE CLÁUSULA ANTI-ABUSO

La definición de una política de cláusulas anti-abuso de Directivas en las Directivas matriz-filial y en la de fusiones y reestructuraciones ha servido como antecedente para proponer un modelo de cláusula anti-abuso en la Unión Europea.

La expresión más clara de esta cláusula anti-abuso de dimensión europea se encuentra en los considerandos 7 y 8 de la recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, sobre planificación fiscal agresiva. En esta recomendación, la Comisión aconsejaba la adopción de una norma anti-abuso de carácter general que permitiese perseguir operaciones artificiales con motivación fiscal y sin sustancia económica.

Fruto de la necesidad de articular un modelo de cláusula anti-abuso de alcance general, el Consejo de la Unión Europea aprobó, el 27 de enero de 2015, la modificación de la Directiva Matriz-Filial (COM (2013)814 final), en la que se introduce una norma anti-abuso de

carácter general. La acción se sitúa en el contexto de un acuerdo político alcanzado el día 9 de diciembre de 2014 en el Consejo ECOFIN y en la previa modificación de la Directiva por la que se introdujeron limitaciones específicas en el caso de instrumentos financieros híbridos (Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE). Dicho acuerdo político ha sido valorado como un verdadero éxito de la Comisión, y del comisario Moscovici en particular.

La idea es que todos los Estados miembros queden obligados a introducir una cláusula anti-abuso general basada en los mismos principios, soslayando las actuales distorsiones que existen entre unos Estados miembros y otros, dado que muchos no poseen cláusulas generales anti-abuso o las establecen con un umbral anti-abuso muy bajo<sup>54</sup>.

En cuanto al contenido del modelo de cláusula anti-abuso europea, la misma prevé el *desconocimiento*, y por tanto, la no aplicación de ventajas fiscales (se habla de que los Estados “se abstendrán de otorgar los beneficios fiscales de la Directiva”) en relación con las rentas inherentes a acuerdos o estructuras jurídicas cuya finalidad única o principal es la consecución de una ventaja fiscal contraria al objeto de la propia Directiva, no habiéndose adoptado por motivos económicos válidos basados en una realidad económica.

De esta manera, el estándar anti-abuso de la cláusula europea se fija en tres elementos: ausencia de una realidad económica, finalidad básicamente fiscal y contravención del propio objetivo de la Directiva. A lo que hay que unir el requisito de que el negocio sea *not genuine*; esto es, la artificiosidad se presume en los casos que las operaciones no *son sinceras y honestas*, entendiéndose por tales los que carecen de sustancia económica.

En la elaboración de este estándar de abuso, el Consejo se ha basado en la tradición europea que ha ido configurando una política anti-elusiva, apoyada en la jurisprudencia comunitaria del abuso de derecho - *Halifax*, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02) o *Cadbury-Schweppes* de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04) - con la doctrina de la justificación económica o *bussines purpose*. A partir de la idea de abuso de derecho, se pretenden conjurar las situaciones en las que se obtiene una ventaja fiscal en condiciones indebidas – siguiendo la citada sentencia *Emsland-Stärke GmbH* de 14 de diciembre de 2000 (As. C-110/99) y la sentencia *Halifax* de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02)-. Recordemos que, para esta última, “...debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal” (apartado 75) – y esas condiciones se vinculan a la ausencia de sustancia económica de la operación.

Y a la hora de perfilar la falta de sustancia económica, la propuesta de cláusula tiene en cuenta la tradición jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo a la luz de las directivas sobre aplicación de régimen de diferimiento en operaciones de reestructuración. Es el caso de la conocida sentencia *Leur-Bloem*, de 17 de julio de 1997 (As. 28/95), que afirmó que “el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal” y la posterior sentencia *Foggia*, de 10 de noviembre de 2011 (As. C-126/10), que propone una ponderación entre la cuantificación de la razón económica de la operación y el importe de la ventaja fiscal obtenida. Se trata, en suma de rechazar montajes artificiales que pretendan conseguir una ventaja fiscal impropia, entendiéndose por tal aquella ventaja que no está amparada por una razón económica suficientemente consistente.

Y a ello hay que unir la exigencia de que la operación sea contraria a los fines de la Directiva, en la línea del contenido de la cláusula USA contenida en la *Health Care and Education Reconciliation Act*, y que legitima el desconocimiento de la operación cuando la misma carezca de sustancia económica - la operación no ha producido un cambio significativo en

la situación económica del sujeto aparte del ahorro fiscal – y además, el resultado obtenido sea contrario a la finalidad de la norma<sup>56</sup>. En el caso de la Unión Europea es de destacar la sentencia *Weald Leasing*, de 22 de diciembre de 2010 (PROV 2011, 245), según la cual, “para llegar a la conclusión de que existe una práctica abusiva es necesario también que (...), tal ventaja fiscal sea contraria al objetivo perseguido por la Directiva y las disposiciones nacionales dictadas en su desarrollo” (apartado 32).

En suma, el estándar de abuso comunitario es omnicompreensivo y se fundamenta en la existencia de artificiosidad basada en la ausencia de sustancia económica, teniendo en cuenta la dimensión del beneficio que se persigue, y siempre que se vaya en contra del fin de la Directiva.

No olvidemos, sin embargo, que la razón de ser de esta cláusula es evitar la elusión en el marco de la Directiva matriz-filial. Esto es, se trata de luchar contra la interposición de sociedades artificiosas, creadas sólo para percibir los dividendos (*letter box companies*), pero carentes de verdadera razón de ser económica. La cláusula general anti-abuso de la Unión Europea afronta esta práctica elusiva a partir de un presupuesto mucho más extenso que las vías tradicionalmente propuestas en la OCDE contra el uso de sociedades instrumentales, en especial en el marco del *treaty shopping*; a saber, la cláusula de beneficiario efectivo –incorporada al Modelo OCDE en el año 1977-, posteriormente las propuestas de cláusulas en los Comentarios, y especialmente, el párrafo 9,5 del comentario al artículo 1 del Modelo OCDE –*guiding principle*-, y finalmente mediante la propuesta de cláusulas de *Limitation of Benefits* (LOB), a partir de la acción 6 de BEPS y del Informe de 21 de noviembre de 2014.

En cualquier caso, se trata de la medida más avanzada, de entre todas las propuestas hasta ahora, para hacer frente a la elusión fiscal comunitaria. Una valoración fiable de la misma exigirá evaluar el desarrollo efectivo que la misma vaya a tener en los años venideros.

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

El movimiento más reciente de la Unión en relación con la necesidad de afrontar políticas anti-elusivas tiene relación con los *ruling*, concedidos por ciertos países para diseñar regímenes preferenciales, especialmente a partir del escándalo conocido como *Luxleaks*.

Por *tax ruling* podemos entender todo acuerdo administrativo de carácter preferentemente singular, adoptado *ex ante* de la liquidación del tributo, con una función interpretativa del ordenamiento jurídico, aplicando criterios generales o resolviéndose con discrecionalidad. Además, rasgo fundamental del *tax ruling* es su carácter vinculante, bien para la Administración o bien la Administración y el contribuyente. El ejemplo más claro son los *ruling* de Holanda, país que publicó el 13 de junio de 2014 las nuevas *guidelines* para la elaboración de sus *tax rulings*. Pero en España se incluirían, por ejemplo, las consultas vinculantes.

A los *ruling* se refirió la OCDE en su informe sobre *Harmful Tax Competition*, de 1998, en el que definía la falta de transparencia como un criterio para determinar la concurrencia de paraísos fiscales y regímenes preferenciales. A partir del informe *Project in Harmful Tax Practices*, Progress Report 2001<sup>58</sup>, se inaugura una clara política de lucha contra estos territorios a partir de su consideración como “jurisdicciones no cooperativas”. La OCDE viene identificando *paraíso fiscal* con *jurisdicción no cooperante (uncooperative tax havens)*<sup>59</sup> y entre los rasgos caracterizadores de este tipo de regímenes se incluiría la *falta de transparencia*, mencionándose expresamente la *posibilidad de negociación con el contribuyente*.

Sin embargo, estos *ruling* son valorados positivamente desde otra perspectiva, que es la de la relación mejorada o *Enhanced Relationship* de los grandes contribuyentes con las Administraciones fiscales. Este nuevo enfoque, muy en boga en la actualidad, pretende que se dejen de ver los impuestos como costes que los administradores de las compañías pueden y deben minimizar, para fundamentarse exclusivamente en el deber de contribuir, que integraría los deberes inherentes a la responsabilidad social de las empresas<sup>60</sup>. Muestra de ello en Europa es la comunicación de la Comisión a las comunidades europeas sobre fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal” –CO (2009)<sup>61</sup>. Además, el informe de la OCDE de 2008, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, ya preveía que, para combatir la planificación fiscal agresiva, los contribuyentes y, en especial, las empresas, comuniquen sus operaciones a la Administración por medio de una declaración previa obligatoria (*advance disclosure*).

A pesar de estas visiones favorables, lo cierto es que la OCDE se mantuvo en su idea de que la planificación fiscal agresiva se fundamenta hoy en día en la aparición de regímenes preferenciales más o menos ocultos como los *patent box* o regímenes de I+D, aplicados, muchas veces, mediante acuerdos individuales o *tax rulings*. Por ello incluyó una referencia a los *rulings* en la Acción 5 del Plan BEPS<sup>62</sup>.

En este contexto es en el que surge el escándalo *Luxleaks*; esto es, el caso de los pactos secretos del gobierno de Luxemburgo con 340 multinacionales de 2002 a 2010, revelados por los medios de comunicación en 2014. Ello llevó a detectar prácticas llevadas a cabo por países como Holanda o Irlanda, con empresas como Apple, Starbucks, Facebook, Amazon o Google. El descubrimiento de estas prácticas se reveló como una realidad que encajaba mal en un contexto internacional de moralización del deber tributario de las multinacionales y de implantación del *fair share taxes*<sup>63</sup>.

Ello hizo que la Unión Europea intensificase su política frente a los *ruling*. Así, como consecuencia de la elaboración por el grupo Primarolo del *Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas* con fecha 1 de diciembre de 1998, se confeccionó un censo de medidas de competencia lesiva localizadas en los ordenamientos de los estados europeos. Como dijimos, se señalaron sesenta y seis prácticas fiscales perjudiciales definidas en los Estados miembros y territorios asociados. Entre ellas, el informe atribuyó el carácter de práctica perniciosa a los *rulings* de coste incrementado, de precio de reventa y de margen fijo para las actividades intra-grupo (la mayoría de estas *rulings* se basan en modelos publicados), existentes en algunos países, singularmente en Holanda.

Por un lado, la OCDE desarrolló la Acción 5 de BEPS, donde se prevé que el intercambio de información abarque a los *tax ruling*. El informe de desarrollo (*Progress Report*) de 2005, de la Acción 5, acota, sin embargo, intercambio de *rulings*, para abarcar sólo aquéllos que se refieran a regímenes preferenciales. Aunque, inicialmente, parece que es suficiente que el *ruling* se refiera a asuntos que, simplemente, tengan *impacto* en un régimen preferencial.

De tal forma que es intención de la OCDE que sean objeto de intercambio los *ruling* que sean instrumento para la concesión de un beneficio fiscal, entendiéndose por tal la aplicación de una tasa efectiva baja o nula y que tal concesión se haga, específicamente, para un contribuyente, careciendo, por tanto, de vocación de aplicación general. Desde esta perspectiva, las medidas de la OCDE, incluirían APAS y resoluciones anticipadas o ATRs.

Además, el régimen avalado por el *ruling* ha de resultar *potencialmente nocivo*, siendo factor clave para ello la carencia de actividad sustancial y factor adicional la ausencia de transparencia. Para ello se cuenta con desarrollar un marco de trabajo para intercambios de

información obligatorios y espontáneos, respecto a resoluciones de autoridades competentes, recogido en el *Progress Report* de 2015.

Respecto a estos instrumentos, la OCDE prevé un intercambio de información espontáneo, basado en notificaciones individuales y no en una comunicación global. En cuanto a los destinatarios de esta información, parece que se piensa en todos los países *afectados* por el régimen preferencial que deriva del *ruling*, sin que resulte claro qué se ha de entender por *resultar afectado*. Y en cuanto al objeto de intercambio, con carácter general, corresponde al país que envía la información decidir el alcance de la misma. Sólo se prevé una excepción, en lo referente al intercambio de APAs sobre precios de transferencia. Respecto a éstos, se fija la información mínima a comunicar, pero se permite al país receptor, en un segundo escenario, decidir si requiere información más detallada.

La información deberá intercambiarse, a más tardar, tres meses después de que la resolución haya sido emitida. Téngase en cuenta que se habla de la fecha de la emisión y no de la notificación de la misma al contribuyente.

Con este precedente, Europa afrontó su política contra los *tax ruling*. Como hemos dicho, la Comisión, en el mes de diciembre de 2014, solicitó información a los veintiocho Estados miembros sobre el trato fiscal que otorgan a las multinacionales. Se abrieron diversas investigaciones respecto a Bélgica, Holanda, Irlanda y Luxemburgo. Aunque se trataba de una actuación comunitaria que venía desarrollándose desde hace algún tiempo, *Luxleaks* sirvió de espoleta para acentuar este proceso.

Así, la Comisión ha incluido las bases normativas de la política comunitaria en materia de intercambio de *tax ruling* en el denominado Paquete de la Unión Europea sobre Transparencia Fiscal –*Tax Transparency Package* –adoptado por la Comisión Europea el 18 de marzo de 2015 -, en el cual se postula la aprobación de la mejora del intercambio automático de información en materia de *tax rulings*.

El paquete de la Unión Europea incluye, como medida estrella, una propuesta de Directiva para incorporar, entre el objeto del intercambio automático de información, los *tax ruling* y los APAs transfronterizos, en tanto la propia Comisión entiende que es el instrumento, no sólo idóneo sino imprescindible, para eliminar su falta de transparencia y su uso como instrumento de elusión fiscal. Recordemos que la Unión ya ha consagrado la implantación de un estándar de intercambio automático de información con la Directiva 2014/107/UE.

La propuesta de Directiva incluye, a diferencia de la alternativa mucho más moderada de la OCDE, un concepto amplísimo (diríamos que casi *omnicomprensivo*) de *tax ruling*. Así, se entiende por tal, *cualquier comunicación u otro instrumento o acción con efecto similar emanado por cuenta de un Estado miembro, en relación con la interpretación o aplicación de su normativa tributaria, incluso en el contexto de una inspección fiscal*.

En los contornos de esta amplia definición adoptada por la propuesta de Directiva cabrían, en el caso español, no sólo los APAs (acuerdos previos de valoración, previstos en el artículo 91 de la Ley 58/2003, General Tributaria) sino también las consultas vinculantes, contempladas en los artículos 88 y 89 de la misma ley o las actas con acuerdo (artículo 155 de la propia Ley General Tributaria) y cualquier otra técnica de terminación convencional del procedimiento administrativo-tributario. Pero lo más importante, es que, a diferencia de las propuestas de la OCDE, la previsión europea no requiere la vinculación del *ruling* del que se intercambia información con un régimen preferencial. Ello dota de una desproporcionada amplitud al ámbito objetivo de la propuesta, en la que cabría, incluso, cualquier resolución adoptada en el marco de un programa de cumplimiento cooperativo.

Estas comunicaciones o resoluciones formarán parte de los *tax rulings* contemplados en la propuesta de Directiva cuando se refieran a personas jurídicas y tengan alcance transfronterizo, excluyéndose expresamente a las de carácter puramente interno. También se descartan, y por razones absolutamente lógicas, las formuladas *ex post* a la declaración o autoliquidación tributaria formalizada por el contribuyente, pues de las mismas cabría incluso decir que ni siquiera son *ruling*.

Pero la amplitud de la propuesta de Directiva no sólo se refiere a los acuerdos afectados sino también a la información a suministrar. Frente a los postulados de la OCDE sobre esta materia, mucho más genéricos e indefinidos, la propuesta de Directiva menciona, como información que ha de ser intercambiada, una serie de datos modelizados, que se habrán de aportar cada tres meses sobre la base de un formulario normalizado.

En concreto, se dispone, que se comunicarán las siguientes cuestiones: a) nombre del contribuyente y grupo al que pertenece; b) una descripción de las cuestiones a las que se refiere el *ruling* o el APA; c) una descripción de los criterios empleados para determinar la aplicación del APA; d) la identificación del Estado o Estados miembros potencialmente afectados por la decisión administrativa y, finalmente, la identificación de cualquier otro contribuyente que pudiera estar afectado, con excepción de las personas físicas.

Además, la propuesta de Directiva prevé una especie de aplicación retroactiva de la norma comunitaria, al contemplar que la misma afectará, una vez entre en vigor, a los APAs y *tax ruling* adoptados en los diez años anteriores.

Al mismo tiempo, la propuesta de Directiva señala lo que corresponde a cada uno de los estados intervinientes en el procedimiento de intercambio. Así, el estado que reciba la información debe, en primer lugar, confirmar su recepción, además de dar cuenta del uso que haga de la misma. A pesar de tratarse de un sistema de intercambio automático, incluye un elemento rogado opcional, pues el estado receptor de la información puede solicitar datos adicionales, incluyendo el contenido completo del APA o del *ruling*.

En cuanto a la valoración de esta regulación, hay que señalar que la misma constituye una simple propuesta de Directiva, y que, por tanto, se encuentra todavía en fase de tramitación. La Unión Europea prevé aprobarla a finales del 2015, a efectos de que pueda entrar en vigor el 1 de enero de 2016. Pero la exigencia de unanimidad puede obligar a rebajar el tono de la misma y proponer una redacción más moderada, aplicable sólo a los *ruling* que sean verdaderos instrumentos de la falta de transparencia. Como dicen CALDERON-PUYOL, “resulta evidente que algunas de las medidas presentadas por la Comisión son de máximos, y en este sentido cabe esperar su modulación e incluso su no adopción en el curso del proceso de negociación en los próximos meses entre los Estados miembros, con vistas a su aprobación antes de 31 de diciembre de 2015”<sup>64</sup>.

Además, en la medida en que el intercambio de *ruling* afecte a la confidencialidad, el texto de la Directiva puede plantear serios riesgos de contravenir los artículos 7 y 8 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y, sobre todo, de oponerse al derecho a la buena administración, a que hace referencia el artículo 41, 2 de la propia Carta y que incluye, “el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial”. La buena administración se traduce en un mandato de actuación administrativa “racional, objetiva, coordinada, eficaz, eficiente y económica al servicio de los intereses generales”<sup>65</sup>, y más allá de la actuación conforme a la ley y al ordenamiento jurídico. Este principio puede

verse afectado por un intercambio de *rulings* que incidan en las exigencias más básicas de la confidencialidad.

## 11. CONCLUSIONES GENERALES

Lo dicho anteriormente pretende ser una exposición somera de la evolución de la acción armonizadora de la Unión Europea en materia de lucha contra la elusión y la evasión fiscal.

Lo cierto es que la armonización de las medidas anti-elusión han partido siempre del presupuesto de que la fiscalidad sigue siendo competencia de los Estados miembros y éstos, que tienen que proteger la potencialidad recaudatoria de sus ordenamientos, son los únicos que pueden adoptar medidas contra el abuso. Es decir, ha partido del carácter eminentemente interno y no supranacional de la lucha contra la elusión. Todo lo más, el Derecho de la Unión tendría que intervenir cuando tales medidas internas, especialmente si inciden en situaciones transfronterizas, puedan vulnerar la no discriminación o restringir libertades de la Unión. Y esta intervención, de modo recurrente, ha venido proclamando la prevalencia de las libertades comunitarias frente a las medidas de protección de las bases imponibles domésticas.

Fuera de ello, la acción de la Unión se limitó a incluir en las Directivas de armonización cláusulas *anti-abuso de Directiva* para lograr que la unificación legislativa alcanzase también a las normas contra la elusión.

Sin embargo, de modo paralelo a la idea de *competencia fiscal dañina* de la OCDE, la Unión Europea, a finales de los años noventa, y a partir del Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas de 1 de diciembre de 1998, empezó a definir la competencia desleal y a evaluar los regímenes preferenciales que podrían ser expresiones de esa competencia desleal. Al tiempo y profundizando en las potencialidades de la Directiva 77/799/CEE, se configuró un nuevo estándar de intercambio automático de información, a partir de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la 2011/16/UE, y crea una especie de *FATCA europea*.

Y en todo este proceso, no hay que olvidar los últimos dos pasos.

El primero, contenido en el Paquete de la Unión Europea sobre Transparencia Fiscal, de marzo de 2015, que contempla una Propuesta de Directiva para extender a los *rulings* el intercambio de información. Las excesivas pretensiones de esta propuesta (incluido el ámbito demasiado extenso del concepto *ruling*) permiten aventurar que se va a ver restringida durante su tramitación.

El segundo, la propuesta de un modelo uniforme de cláusula anti-abuso. Aunque se trata de una apuesta para fijar un estándar común anti-abuso en toda la Unión Europea, la misma peca de excesivamente omnicompreensiva, debiendo clarificarse mucho más los conceptos de artificiosidad, motivo económico y contravención de los fines del Derecho. Para ello, la prolífica jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea puede 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., Paris, 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 de defensa 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&Y, marzo, 2015.
- CALLE SAIZ, R., *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Ed. A.C., Madrid, 1990.
- CAYON GALIARDO, A.- FALCON Y 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, mayo 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*, (dirigido por Adame Martínez, F.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- FALCON Y TELLA, R. - PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Segunda Edición, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos 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, junio 2003.
- GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993.
- HALLIVIS PELAYO, M., "Initiative on the Enhanced Relationship", *Puntos Finos*, nº 203, junio, 2012, pág. 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 Denkavit et al., 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 anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario", *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 2002, pág. 8.
- "Normas antielusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario europeo", Conferencia pronunciada el 17 de Noviembre de 2003 dentro de los actos de celebración del 50º Aniversario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicada en marzo, 2004.
- PISTONE, P., *Abuso del 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*, enero-febrero, 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 Communautés 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, pág. 34.
2. En el caso de empresas farmacéuticas, el régimen tradicional de intangibles fue sustituido por un sistema de acuerdo de reparto de costes mediante la adopción de *cost-sharing arrangements*, a través de los que existe un reparto de costes mediante aportaciones calculadas de acuerdo con unas reglas previstas en el propio acuerdo, que también suele incluir los costes de adhesión y retirada de participantes (*buy-in/ buy-out/payment*); El Internal Revenue Service (IRS) de Estados Unidos define los *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*. Y, aunque, en países como España, las reglas relativas a los acuerdos de reparto de costes constituyen reglas específicas que no interfieren en la aplicación del principio *arm's length*, no ocurre así en el Derecho Comparado. En Estados Unidos las normas internas en materia de costes compartidos prevalecen sobre el principio *arm's length*, como lo ha afirmado la emblemática resolución *Xilinx, Inc. v. Commissioner* del Noveno Circuito de la Corte de los Estados Unidos, de 27 de mayo de 2009. De manera que la valoración de intangibles en el marco de los *cost-sharing* ha contribuido activamente a la crisis del libre comparable como criterio fundamental en la valoración de operaciones entre partes dependientes.
3. Los informes que ya se han aprobado el 16 de septiembre de 2014 son los referidos a la acción 1 (abordar los retos de la economía digital para la imposición), 2 (neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia en lo que concierne al análisis de los regímenes de los países miembros), 6 (impedir la utilización abusiva de los Convenios de Doble Imposición) 8 (asegurar que los resultados de los precios de transferencia sean acordes con la creación de valor de intangibles, en lo relativo a la modificación de las Directrices de los precios de transferencia y del Modelo OCDE), 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y 15 en lo relativo a identificar cuestiones relevantes sobre tributación y derecho internacional público en lo referente a desarrollar un instrumento multilateral. Para el 2015 quedarían la acción 3 (refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional), 4 (limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia), 7 (impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente), 11 (establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella), 12 (exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva) y 14 (hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias).
4. VAN DEN HURK, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, pág. 15. Desde el 2010, la OCDE incluye en la Guía de Precios de Transferencia la posibilidad de considerar artificial de una ubicación no razonable del beneficio. Se trata de enfrentar la cuestión de la localización de empresas distribuidoras con niveles mínimos de asunción de riesgos. Por otra parte, países BRIC como Brasil vienen defendiendo de forma clara en los últimos tiempos la aplicación del criterio del estado de la fuente y la aplicación preferente del Modelo de Naciones Unidas.
5. Por tanto, el concepto de elusión, como señala CIPOLLINA S., es relativo y se caracteriza por ir referido a un número indefinido de situaciones. No obstante, y pretendiendo centrar terminológicamente el concepto, la elusión se caracteriza por un uso "fraudulento y disimulador" del negocio jurídico para alcanzar un objetivo de no pago del tributo o ahorro fiscal. Y en cuya definición hay siempre un rasgo intencional que, como se verá, puede afectar a su configuración; *La legge civile e la legge fiscale*, Il problema dell'elusione fiscale, Cedam, Padova, 1992, pág. 125.
6. FALSITTA, G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1972, pág. 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, pág. 776. Para VIBORAS JIMENEZ, A., sería elusión fiscal todo comportamiento que tenga como finalidad y produzca un efectivo ahorro fiscal, sea o no producto de una "manipulación aprovechada" de las posibilidades de configuración que el Derecho brinda...", "La elusión fiscal mediante sociedades", *Civitas*, REDF, nº 15-16, 1977, pág. 795.
8. LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, 2ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, pág. 165.
9. Para ROSEMBUJ, T., la elusión linda con el derecho de los individuos a desplegar sus actividades económicas, buscando, como dice ROSEMBUJ, sus "opciones de eficiencia", lo que se suele denominar economía de opción, ahorro fiscal o planificación fiscal; *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, segunda edición, pág. 69. Conviene recordar que la *elusión*, a diferencia de la *evasión*, puede definirse en términos generales y siguiendo en esto la clásica distinción de GIULIANI FONROUGE, C.M., como "aqueel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas"; *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 681.
10. SAMPAIO DORIA, E., señala que el elemento que diferencia la *elisao* de la *evasao*, es que en el primero de ellos, los medios empleados son lícitos. A lo que añade la nota distintiva de que en la *elisao* el agente actúa sobre la realidad antes de que la misma se exteriorice, revistiéndola de una forma alternativa no descrita en la ley como hecho imponible. Lo que caracteriza la *evasao* es la concurrencia de algún género de "deformación" de esa realidad; *Elisao e evasao fiscal*, Ed. Lael, Sao Paulo, 1971, pág. 20.
11. *Treasure Islands*, Nicholas Shaxson, Palmgrave, Nueva York, 2011.

12. PISTONE, P., *Abuso del Derecho ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, pág. 12.
13. FALCON Y TELLA, R., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 60.
14. AMATUCCI, A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, seconda edizione, Jovene Editor, Napoli, 1981, págs. 180-181.
15. Y aunque, en el concreto caso de España, originariamente el Tribunal Constitucional reconoció la primacía del Derecho Europeo (sentencia 28/1991, de 14 de febrero), restringió considerablemente su alcance al entender, por ejemplo, que no integraba el *bloque de la constitucionalidad* (sentencia 147/1996, de 19 de septiembre). Sin embargo, el Tribunal Supremo español otorgó un amplio juego a la primacía del ordenamiento europeo, primero, en las sentencias del Tribunal Supremo español de 17 de abril de 1989 y 24 de abril de 1993. Sin duda, un elemento importante en esta evolución será la doctrina que resulta de la sentencia de 17 de septiembre de 2010, que recoge la sentencia del Tribunal Europeo de 26 de enero de 2010 (asunto C-204/03; caso *Transportes Urbanos*) dictada en el proceso en el que surgió la cuestión prejudicial que resolvió esta sentencia. Como señala DELGADO PACHECO, lo importante de esta sentencia es que el Tribunal Supremo proclama el valor de *cosa interpretada* de la doctrina del TJCE que le obliga a cambiar su propia jurisprudencia cuando ésta resultaba contraria a dicha doctrina; DELGADO PACHECO, A., "Evolución reciente de los criterios de interpretación del Derecho Tributario", *Jornadas Metodológicas Jaime García Añoveros*, IEF, 2001, pág. 170.
16. MUÑOZ MACHADO, S., *El Estado, el Derecho interno y la Comunidad Europea*, Civitas, Madrid, 1986, pág. 175.
17. En su manifestación originaria, la regla de la no discriminación se expresa en su noción *transfronteriza* de la "no discriminación por razón de la nacionalidad"; PLAZA VILLASANA, L., "El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea", *T.F.*, n° 74, 1996, pág. 56.
18. BURGIO, M., "La armonización del impuesto sobre el beneficio de las sociedades en la Comunidad Europea", *Papeles de Economía Española*, n° 134, 1989, pág. 165. WAGENBAUER, R., "Les fondements juridiques d'une politique fiscale des Communautés Européennes", *Revue de Science Financière*, n° 1, 1975, pág. 9. CALLE SAIZ, R., *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Ed. A.C., Madrid, 1990, pág. 14. ZORNOZA PEREZ, J., «Notas sobre el concepto de Impuesto sobre el Volumen de Ventas en la Sexta Directriz», *Noticias C.E.E.*, n° 19, 1986, pág. 33. MATA SIERRA, M.T. *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1993, pág. 69.
19. CASADO OLLERO, G., "Aplicación judicial de las disposiciones del Tratado", *op. cit.*, pág. 939.
20. BERLIN D., *Droit fiscal communautaire*, P.U.F., Paris, 1988, pág. 43.
21. Como potestad-poder con capacidad innovativa la definen CAYON GALIARDO, A.- FALCON Y 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, págs. 10 y 11.
22. FALCON Y TELLA, R. - PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Segunda Edición, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Paulo, 2013, pág. 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, n° 10, 2010, pág. 206.
24. Existe una sólida jurisprudencia del TJCE sobre restricción de derechos fundamentales reconocidos en el Tratado. Según el TJCE, "las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar el objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo" (sentencias *Gebhard*, de 30 de noviembre de 1995 - As. 55/1994 -, *Kraus*, de 31 de marzo de 1993 - As. 19/92 - y *Bossmann*, de 15 de diciembre de 1995, -As. 415/93 -).
25. PALAO TABOADA, C., "Normas antielusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario europeo", Conferencia pronunciada el 17 de noviembre de 2003 dentro de los actos de celebración del 50º aniversario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicada en marzo, 2004.
26. Esto es, se otorgan ventajas a los residentes porque a ellos se les imponen cargas fiscales más intensas, por lo que resultará coherente privilegiarlos frente a los no residentes. El principio de coherencia interna es una excepción que otorga preferencia a los sistemas tributarios nacionales, expresión de las pretensiones recaudatorias de los Estados miembros y que constituirían un *conjunto coherente* (*principio de coherencia interna o coherencia fiscal* recogido en la sentencia *Bachmann*, de 28 de enero de 1992 -As. 204/90-).
27. En el caso de la sentencia, la sociedad alemana *Lankhorst-Hohorst GmbH*, recibió un préstamo en condiciones especialmente favorables de una sociedad holandesa único socio de otra también holandesa, que a su vez lo era de la primera. El Tribunal Fiscal de Münster, al que se sometió el litigio, planteó la cuestión prejudicial al TJCE por considerar que la norma alemana, al discriminar a las filiales de sociedades no residentes, como era este el caso, frente a las de sociedades residentes podía infringir la libertad de establecimiento.
28. La norma enjuiciada en esta sentencia es una norma alemana que recalifica como dividendos los intereses de préstamos hechos por personas vinculadas a la sociedad y no residentes en el Estado de ésta que superen un determinado múltiplo de los fondos propios, que en Alemania, como en España es el coeficiente 3. Si se rebasa el porcentaje el exceso se considera dividendo o, según la disposición alemana, "distribución encubierta de beneficios", a no ser que se demuestre que un préstamo en iguales condiciones se hubiera podido obtener de un tercero no vinculado o que se trata de recursos para la financiación de negocios bancarios usuales; PALAO TABOADA, C., "Normas anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario", *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 2002, pág. 8.
29. Desde su informe de 1987, la OCDE considera la subcapitalización como una manifestación más del principio de libre concurrencia y de los problemas entre empresas vinculadas.
30. Esta norma ha dado nueva redacción al artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, relativo a la subcapitalización, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2012. El Decreto-Ley ha supuesto la quiebra de ese principio básico tradicional en nuestro ordenamiento tributario y al que ya nos hemos referido: el de que los gastos necesarios para retribuir a los fondos propios, básicamente a los dividendos, no son deducibles, mientras que los gastos incurridos en retribuir los fondos ajenos, fundamentalmente los intereses, sí son deducibles. El Decreto-Ley establece una exclusión y una limitación a la deducibilidad de los intereses; DE LA TORRE DIAZ, F., "La limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en el RDL 12/2012", *Actum Fiscal*, n° 63, mayo 2012, pág. 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*, (dirigido por Adame Martínez, F.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 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*, enero-febrero, 2001, págs. 31 y 32. Este precepto ha sido interpretado en este sentido por la Administración, en las resoluciones de la DGT de 16 de julio de 1992 y 16 de diciembre de 1994.
33. Véase al respecto, LUCAS DURAN, M., "La sentencia del TJCE Denkavit et al., de 17 de octubre de 1996, y sus repercusiones en el Derecho Tributario español", *Quincena Fiscal*, nº 22, 1997, págs. 56 a 58.
34. La Sra. Leur-Bloem pretendió realizar una operación consistente en canjear las acciones de dos sociedades de las que era único socio por las de una sociedad *holding*, creando así una estructura en la que esta sociedad se interpondría entre la Sra. *Leur-Bloem* y las dos sociedades. Parece que la finalidad de esta reestructuración era crear las condiciones necesarias para que estas dos sociedades pudiesen compensar sus pérdidas. La Administración holandesa rechazó la aplicación del régimen especial (diferimiento de la imposición de las plusvalías que aflorasen en la operación) argumentando que la reestructuración no perseguía, como exigía la ley holandesa, integrar de forma duradera las actividades empresariales de las sociedades intervinientes.
35. La sentencia *Leur-Bloem* señala que estas cláusulas "...deben ser susceptibles de control jurisdiccional y ajustarse al principio de proporcionalidad, de forma que no vayan más allá de lo necesario para evitar o cercenar el fraude o evasión fiscal que tratan de contrarrestar". Sobre el marco jurídico de la proporcionalidad en el Derecho comunitario, centrado en las exigencias de idoneidad y necesidad de las medidas a adoptar, véase VILLAR EZCURRA, M.- HERRERA MOLINA, P.M., "Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente", *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, págs. 12 y 13. Proporcionalidad respecto a una cláusula anti-abuso vendría a suponer que tal cláusula es admisible en tanto constituya una "restricción necesaria si no hay otra que resulte menos gravosa". A lo que se añade que las presunciones de carácter general que privan automáticamente de una ventaja fiscal a una determinada categoría de contribuyentes y operaciones sobre la base de criterios objetivos "estandarizados", exceden de lo necesario para evitar dicho fraude y evasión fiscales" (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, junio 2003, pág. 6.
37. El Tribunal de Justicia, en la sentencia *Foggia*, de 10 de noviembre de 2011, adopta un criterio material para determinar la existencia de motivo económico válido. Así, señala, en el párrafo 49, que "si se admite sistemáticamente que el ahorro de costes estructurales de la reducción de los gastos administrativos y de gestión constituye un motivo económico válido, sin tener en cuenta otros objetivos de la operación proyectada, y más en particular las ventajas fiscales, la regla enunciada en la Directiva 90/434 se vería privada completamente de su finalidad, que consiste en salvaguardar los intereses financieros de los Estados miembros al establecer, con arreglo al noveno considerando de dicha Directiva, la facultad de estos últimos de denegar la aplicación de las disposiciones previstas por la Directiva en caso de fraude o de evasión fiscal".
38. La primera norma que introdujo en Colombia una regulación interna de precios de transferencia y paraísos fiscales fue la Ley 788 de 2002. Serían paraísos los definidos por la legislación nacional y por la OCDE. Además, estableció que la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE sería un criterio interpretativo, lo que fue declarado inconstitucional por la Corte Constitucional, por vulneración, entre otros, del principio de certeza. En su sentencia C-690 de 2003, la Corte señala que se produce un "déficit de certeza" en la medida en que no hay "claridad en torno a la formalización de los listados a que remite la ley".
39. A pesar de todo, el Consejo admitió la posibilidad de que determinadas prácticas perjudiciales pudieran prolongarse hasta diciembre de 2010; así ocurrió respecto a los "centros de coordinación" en Bélgica, al *Foreign Income* en Irlanda, a las sociedades de cartera acogidas al Estatuto de 1929 en Luxemburgo, al *International Financing* en los Países Bajos, así como hasta diciembre de 2011 a la zona franca de Madeira por lo que se refiere a Portugal.
40. POCAR, F., *Comentario Breve ai Trattati dell'Unione Europea*, Cedam, Padova, 2001, pág. 457.
41. MERINO JARA, I., "Fiscalidad y Unión Europea", *J*, nº 95, 1997, pág. 26. LOPE CUFÍ, O.- LOPE CUFÍ, M., "Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades como ayudas de Estado", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1997, pág. 12. Conviene recordar que respecto a la prohibición de ayudas estatales que falseen la competencia, que el TJCE ha entendido que el concepto "ayuda estatal" no sólo incluye las subvenciones, sino también "las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos" (Asunto 30/1959, s. *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limbur/Alta Autoridad*, de 23 de febrero de 1961).
42. Véase al respecto MARTÍNEZ CABALLERO, R.- RUIZ ALMENDRAL, V.; "Ayudas de Estado selectivas y poder tributario de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Europeo*, nº 20, 2006, pág. 595.
43. FALCON Y TELLA, R. - PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, op. cit., pág. 309.
44. El Informe de la OCDE de 1998 tiene naturaleza de recomendación de acuerdo con el art. 5 del Convenio Fundacional de la OCDE. En el mismo se definía el concepto de "paraíso fiscal" a partir de cuatro notas: tributación nominal o nula,
45. El nuevo texto del artículo 26 del Modelo OCDE dispone que "las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los Artículos 1 y 2(...)". Todo ello coincide con la sustitución del concepto de intercambio de información por el de *intercambio efectivo de información tributaria*: el nuevo modelo OCDE 2002 incluye una nueva medida de intercambio de información tributaria con levantamiento del secreto bancario y mercantil, coincidiendo con el escándalo de las cuentas *offshore* Liechtenstein LGT Trust Bank y el famoso robo del DVD 2008 que afectaba a Alemania, España, Francia, Australia, R.U, Italia...
46. En atención a este criterio, por ejemplo, el párrafo IV del Protocolo del Convenio de Doble Imposición España-Suiza, de 27 de julio de 2011, 3, señala que "...el criterio de *pertinencia previsible* tiene como finalidad establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplio como sea posible y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados no tienen libertad para emprender búsquedas indefinidas de pruebas (*fishing expeditions*), ni para solicitar información de dudosa pertinencia respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente".
47. Sobre estas innovaciones en el intercambio de información, véase 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., pág. 43.
48. Por fin, el Consejo de Asuntos Económicos y Monetarios, el 21 de enero de 2003, llegaría a un acuerdo intermedio sobre el "paquete fiscal" de medidas destinadas a luchar contra las prácticas fiscales perjudiciales y a reducir las distorsiones en el mercado interior. Por lo que se refiere a la *fiscalidad del ahorro*, el Consejo prevé un enfoque más flexible con el fin de lograr el objetivo último, que sigue siendo el intercambio de información sobre una base lo más amplia posible. En este contexto, doce Estados miembros tienen que establecer,

- a 1 de enero de 2004, un sistema de intercambio automático de información entre sus Administraciones fiscales sobre las rentas del ahorro percibidas en su territorio por residentes de otros Estados miembros. Por su parte, Luxemburgo, Austria y Bélgica tienen que aplicar a estas mismas rentas una retención en origen de un 15 % para los tres primeros años de aplicación de la Directiva, del 20 % para los tres años siguientes y del 35 % a continuación. Los ingresos de esta retención, que sustituye a la obligación de intercambiar información sobre los pagos de intereses, tienen que distribuirse a razón de un 75 % para el Estado de residencia del ahorrador y un 25 % para el país de la exacción. Luxemburgo, Austria y Bélgica pasarán al intercambio automático de información cuando el Consejo haya celebrado "por unanimidad" un acuerdo con Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra, que, además de la retención en origen que aplicarían estos terceros países, prevé un intercambio de información previa demanda, según las modalidades definidas en el modelo puesto a punto en 2002 por la OCDE para acuerdos de intercambio de información fiscal. Será también necesario que el Consejo haya convenido por unanimidad que los Estados Unidos han asumido el compromiso de proceder al intercambio de información tal como queda definido por este mismo modelo OCDE. También, el Consejo toma nota del informe realizado por el grupo «Primarolo» o grupo «código de conducta» por lo que se refiere a las sesenta y seis prácticas fiscales perjudiciales definidas en los Estados miembros y territorios asociados y se esforzará en obtener de los Estados miembros y territorios dependientes o asociados en cuestión el compromiso de que aplicarán las modificaciones suplementarias a partir del 1 de enero de 2004. A pesar de todo, el Consejo conviene en que determinadas prácticas perjudiciales podrán prolongarse hasta diciembre de 2010 para los «centros de coordinación» en Bélgica, el *Foreign Income* en Irlanda, las sociedades de cartera acogidas al Estatuto de 1929 en Luxemburgo, el *International Financing* en los Países Bajos, así como hasta diciembre de 2011 para la zona franca de Madeira por lo que se refiere a Portugal.
49. Sobre el 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, pág. 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, pág. 9.
  51. El Tribunal Supremo norteamericano ha entrado de forma tangencial en los aspectos tributarios de la reforma sanitaria del presidente Obama a la hora de analizar las cantidades que deben pagar los particulares por no suscribir pólizas de suscripción obligatoria, atribuyendo a las mismas la naturaleza de impuestos y asignando a la Federación la competencia para regular su cuantía sobre la base de la cláusula de comercio. El Gobierno Federal no puede obligar a suscribir un seguro médico pero su *Taxation Power* le permite establecer un impuesto a aquellos ciudadanos que no quieran hacerlo, porque la capacidad del Gobierno Federal para definir materias gravadas no puede discutirse.
  52. El Informe de la OCDE de 1998 tiene naturaleza de recomendación de acuerdo con el art. 5 del Convenio Fundacional de la OCDE. En el mismo se definía el concepto de "paraíso fiscal" a partir de cuatro notas: tributación nominal o nula,
  53. Véase *Towards Global Tax Co-operation-Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE, París, 2000, disponible en [www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf). Además, VEGH, P.G., "Tax Haven and Harmful Tax Regime List Publisher", *European Taxation*, vol. 40, nº 8, 2000, *Internacional Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, pág. 392.
  54. HALLIVIS PELAYO, M., "Initiative on the Enhanced Relationship", *Puntos Finos*, nº 203, junio, 2012, pág. 41.
  55. 201, Final, Bruselas, 28.4.2009.
  56. Así, la Acción 5 propone combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. En función de esta idea, se implementan dos líneas esenciales: la exigencia de que se cuente con *actividad sustancial* y la *necesidad* de incrementar la transparencia, incluyendo el intercambio obligatorio y espontáneo de *rulings*.
  57. Este incidente, catalogado periodísticamente como escándalo, fue fruto de una investigación periodística por parte del denominado *Consortio Internacional de Periodistas de Investigación* (ICIJ), una red civil de 160 reporteros de más de 60 países. La información acusaba a Luxemburgo de haber concertado cientos de *tax ruling* secretos con multinacionales, acompañados de *comfortletter*, una carta de intención o patrocinio equivalente a un aval, en la que se incluiría un supuesto *trato* de favor a los beneficios de estas empresas multinacionales. VAN DEN HURK, H., "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, 2014, pág. 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&Y, marzo, 2015, pág. 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, pags. 23 y ss.