

El régimen de CFC en Alemania¹

Steffen Lampert - Jan-Niklas Bittermann - Bastian Harms²

1. Cuestiones generales

La regulación alemana de CFC (Control Foreign Companies o Sociedades Extranjeras Controladas, SEC) se encuentra en las secciones 7 a 14 de la Ley Alemana de relaciones fiscales con el exterior "Außensteuergesetz" o "Foreign Tax Act", FTA en adelante. La última actualización del régimen tuvo lugar en 2013. La existencia de esta legislación de CFC puede venir explicada por el hecho de que las sociedades que no tienen ni su sede estatutaria ni su sede de dirección efectiva en Alemania no están sujetas a un sistema de tributación integral en Alemania. Esta circunstancia provoca que sea atractivo transferir activos desde sociedades alemanas a otras extranjeras y así quedar al margen de la tributación integral en Alemania; este "efecto escudo" se traduce en que los beneficios de la sociedad extranjera únicamente pueden ser objeto de tributación en sede del accionista, que sí está plenamente sujeto a imposición en Alemania, si este recibe los dividendos de la sociedad extranjera. Los artículos 7 a 14 de la FTA abordan estas estructuras de transferencia de activos que se benefician de las diferencias fiscales, provocando una distorsión a la competencia (véase "Steueroasen-

¹ Cómo citar este artículo:

LAMPERT, S., BITTERMANN, J.N., HARMS, B.: "El régimen de CFC en Alemania", *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 1/2013, (ste.seast.org/es), págs. 24-37.

² Steffen Lampert es titular de una Cátedra junior en Derecho Público y Derecho Fiscal Internacional en el *Institute of Finance and Taxation* en la Universidad de Osnabrueck, Alemania. Jan Niklas Bittermann, doctorando y Bastian Harms, trabajan como asistentes de investigación para el Instituto. Este artículo se ha desarrollado en el marco del *Research Council International Tax Law*, dirigido por el Prof. Dr. Lampert. Traducción al español por José Miguel Martín Rodríguez.

bericht", informe sobre paraísos fiscales"³) y una elusión de la tributación al (comparativamente superior) tipo impositivo alemán⁴.

2. Funcionamiento del sistema

2.1. Sistema de distribución obligatoria

La idea que subyace tras el régimen alemán CFC es bastante sencilla: asumir que los contribuyentes plenamente sujetos a imposición en Alemania trasladan sus beneficios a una sociedad extranjera y se abstienen de distribuirlos al accionista con base en Alemania. Como respuesta, el régimen CFC considera, bajo ciertas circunstancias, que ha existido una distribución de beneficios. Las reglas se aplican principalmente a una sociedad extranjera receptora de rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones), que es controlada por un accionista residente en Alemania (persona física o jurídica). En concreto, la normativa de CFC impone que estos ingresos pasivos de la sociedad extranjera sean distribuidos al accionista nacional en proporción a su cuota (FTA 7 párr. 1 seg.). Una atribución de ingresos que tiene lugar sin tener en cuenta si la empresa extranjera distribuye realmente los beneficios o no. De este modo, los beneficios atribuidos (Hinzurechnungsbetrag) se incluyen en la base imponible de la persona física o jurídica alemana residente y se sujetan a los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre sociedades o al impuesto sobre el comercio⁵. Conforme a la sec. 10

³ Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag vom 23.06.1964 über die Wettbewerbsverfälschung, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergestaltungen ergeben können, Bundestags-Drucksache IV/2412; *Protzen* in: Kraft (ed.), Außensteuergesetz (Munich: C.H. Beck, 2009), § 7 m. no. 2.

⁴ La tributación de las personas jurídicas en Alemania está configurada por el impuesto sobre sociedades ("Körperschaftsteuer"; 15 %), el impuesto local sobre los negocios ("Gewerbesteuer"; hasta el 17 % en grandes ciudades, con un tipo mínimo del 7 %) y el recargo de solidaridad ("Solidaritätszuschlag"; 5,5 %); la tributación de las personas físicas (incluyendo los socios de un *partnership*) está integrada por el impuesto sobre la renta, ("Einkommenssteuer", hasta el 43-45 %) más el recargo de solidaridad; el impuesto local sobre los negocios es deducible en su mayor parte en el impuesto sobre la renta.

⁵ *Protzen* en: Kraft (ed.), Außensteuergesetz, § 7 m. no. 6.

para. 2 s. 1 FTA, esta distribución simulada se realiza al cierre del año fiscal de la sociedad extranjera⁶.

La doble imposición que puede derivar de la aplicación de las normas en materia de CFC puede evitarse casi completamente mediante la exención prevista en la sec. 3 No. 41 ITA⁷. Con este objetivo, los beneficios atribuidos que hayan sido efectivamente distribuidos estarán totalmente exentos si la tributación conforme a las reglas de CFC se produce en el año de su distribución o en los siete años anteriores.

2.2. Condiciones de aplicación

Para aplicar la normativa alemana en materia de CFC es necesario que se cumplan tres condiciones conforme a la sec. 7 para.1 and sec. 8 para. 3 FTA. Primero, debe existir una persona física o jurídica residente a efectos fiscales en Alemania sujeta a plena responsabilidad fiscal que debe ser titular de más del 50% de una sociedad extranjera (la denominada CFC, Controlled Foreign Company)⁸. Segundo, la sociedad extranjera debe obtener ingresos pasivos. A estos efectos, todos los ingresos no incluidos en la exhaustiva relación de ingresos activos en la sec. 8 FTA son clasificados como ingresos pasivos⁹. Tercero, los ingresos pasivos necesitan estar sujetos a una tributación efectiva de, al menos, el 25% (sec. 8 para. 3 FTA)¹⁰.

2.2.1. Participación relevante en la sociedad controlada

2.2.1.1. Regla general

La definición de sociedad extranjera es ofrecida en la sec. 7 para. 1 FTA and sec. 1 CITA¹¹. Conforme a estas reglas, las previsiones en materia de CFC solo son aplicables en el caso de que una sociedad tenga su sede estatuta-

⁶ *Reiche* en: Haase, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Heidelberg: C.F. Müller: 2012, § 10 AStG m. no. 38.

⁷ *Köhler* en: Strunk/Kaminski/Köhler (eds.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, Bonn: Stollfuß, loose-leaf, § 7 AStG m. no. 27.

⁸ En el caso de que la sociedad extranjera tenga entre su objeto transacciones financieras este umbral se reduce apenas al 1% como veremos a continuación.

⁹ *Schönfeld* en: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (eds.), § 8 AStG m. no. 1.

¹⁰ *Köhler* en: Strunk/Kaminski/Köhler (eds.), § 7 AStG m. no. 26.

¹¹ Ley del impuesto sobre sociedades ("Körperschaftsteuergesetz").

ria y su sede de dirección efectiva y control en un Estado extranjero. Además, la entidad extranjera necesita tener una estructura que la incluya dentro de la categoría de sociedades conforme a las reglas alemanas de clasificación de entidades (Typenvergleich)¹².

La sociedad extranjera es controlada por un accionista o grupo de accionistas si él o ellos son titulares de, al menos, el 50% más uno de las acciones o los derechos de voto de dicha sociedad (sec. 7 para. 1, 2 FTA). En el caso de que la entidad extranjera no tenga capital o derechos de voto, la proporción de activos de la sociedad es determinante (sec. 7 para. 2 s. 3 FTA)¹³. En el cálculo del umbral del 50% deben ser considerados incluso las acciones y derechos de voto de sociedades intermedias en proporción a la participación en ellas de los accionistas internos (sec. 7 para. 2 s. 2 FTA).

Una previsión similar existe en relación a la titularidad sobre *partnerships* (sec. 7 para. 3 FTA) dado que no son considerados entidades sujetas ni al impuesto sobre sociedades ni al impuesto sobre la renta.

Por tanto, todas las acciones de que sea titular el accionista alemán, aunque sean de forma indirecta, serán tenidas en cuenta, independientemente del nivel de participación o del número de sociedades intermedias.

2.2.1.2. Ingresos de naturaleza inversora

El régimen de CFC se aplica generalmente solo si el accionista doméstico es titular de más del 50% de las acciones de la sociedad extranjera. En cambio, si la compañía genera ingresos pasivos de naturaleza inversora¹⁴ conforme a la sec. 7 para. 6, 6a FTA, será suficiente un 1 % de participación para que el régimen de CFC se aplique respecto a estos beneficios.

La previsión ofrece un límite *de minimis* en la sec. 7 para. 6 s. 2 FTA. Este umbral no es aplicable, y por tanto el accionista no está sujeto a las normas sobre CFC, si los ingresos pasivos de naturaleza inversora representan un

¹² Haun en: Wöhrle/Schelle/Gross (eds.), Außensteuergesetz, Stuttgart: Schäffer-Poeschel (2005), § 7 m. no. 9 et seq.

¹³ Ibid., § 7 m. no. 59.

¹⁴ Ingresos de la CFC derivados de la tenencia o administración de dinero, derechos de cobro, acciones o participaciones.

máximo del 10% de los ingresos brutos de la sociedad extranjera y si la cantidad excluida no supera los 80.000 euros¹⁵.

Igualmente, aunque la participación no alcance el umbral del 1%, también serán de aplicación las normas en materia de CFC conforme a la sec. 7 para. 6 s. 3 FTA si la sociedad extranjera obtiene de forma casi exclusiva (sobre el 90%) ingresos pasivos de naturaleza inversora¹⁶.

2.2.2. Determinación de ingresos pasivos o activos

La sec. 8 FTA contiene una enumeración exhaustiva de los ingresos que pueden ser considerados como activos (buenos o inofensivos) y, por tanto, no sujetos al régimen de CFC. Todos los ingresos que no pueden quedar subsumidos dentro de una de estas categorías debe ser clasificados como ingresos pasivos (malos a dañinos)¹⁷. En relación a la aplicación de la sec. 8 FTA, cada actividad económica debe ser investigada por separado¹⁸. La calificación final viene determinada por un enfoque funcional¹⁹.

Conforme a la sec. 8 FTA, los ingresos son activos, sujetos a algunas exenciones, si derivan de actividades agrícolas, forestales, industriales, generación de energía, exploración y explotación de recursos naturales o si se refieren a cualquier negocio bancario o de seguro relacionado con actividades comerciales²⁰. Lo mismo es de aplicación a los ingresos procedentes de actividades de comercio, de prestación de servicios, alquiler y leasing y actividades de préstamo bajo determinadas condiciones²¹. Finalmente, también son clasificados como ingresos activos los dividendos distribuidos por sociedades, las ganancias por venta de participaciones y los ingresos procedentes de reorganizaciones empresariales²².

¹⁵ *Reiche* en: Haase (ed.), § 7 AStG m. no. 119, 124.

¹⁶ *Bundesfinanzministerium* (Federal Ministry of Finance), 14.05.2005; *Bundessteuerblatt I* 2004, p. 3; *Lehfeldt* en: Strunk/Kaminski/Köhler (eds.), § 8 AStG m. no. 154.

¹⁷ *Reiche* en: Haase (ed.), § 8 AStG m. no. 1; *Rödel* in: Kraft (ed.), § 8 m. no. 2.

¹⁸ *Haun* en: Wörhle/Schelle/Gross (eds.), § 8 MN 3.

¹⁹ *Schönfeld* en: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (eds.), § 8 AStG m. no. 31; *Reiche* in: Haase (ed.), § 8 AStG m. no. 13.

²⁰ Sec. 8 par. 1 No. 1-3 FTA.

²¹ Sec. 8 para. 1 No. 4-7 FTA.

²² Sec. 8 para. 1 No. 8-10 FTA.

En la decisión del TJCE en el caso Cadbury-Schweppes²³, la normativa británica de CFC fue declarada contraria a la libertad de establecimiento. Aunque el Tribunal consideraba que tales reglas anti-elusión podrían justificarse; estipuló que debe concederse al contribuyente la posibilidad de refutar la acusación de abuso fiscal si demuestra que la sociedad controlada realiza una actividad económica. Las autoridades alemanas rápidamente se dieron cuenta de la importancia de este pronunciamiento para el propio régimen alemán de CFC. El Ministerio de Hacienda alemán reaccionó con rapidez y emitió una circular²⁴ que restringía la aplicación de la norma únicamente a los montajes puramente artificiales, permitiendo que el contribuyente proporcionara prueba en contrario. Poco después, en 2008, el legislador alemán introdujo un "activity test" complementario en la sec. 8 par.2 FTA²⁵. Según esta prueba, una empresa que tiene su sede estatutaria o de dirección o control en un Estado miembro de la UE o del EEE que proporciona asistencia administrativa, queda excluida de la normativa alemana de CFC si puede probar el ejercicio efectivo de una actividad económica²⁶. Según el memorando explicativo de la disposición, se tienen que tener cuenta varios criterios para demostrar la realización de una actividad económica²⁷. Una prueba de ello es la existencia de un establecimiento fijo durante un período indefinido en el estado extranjero. También son relevantes la realización de operaciones comerciales reales y contar con locales comerciales y personal. Igualmente, la participación continua en transacciones económicas conduce a la conclusión de que existe una actividad económica real. Sin embargo, las inversiones de capital ocasionales así como la mera gestión de participaciones sin ninguna función ejecutiva no se consideran pruebas suficientes²⁸.

²³ TJUE, 02.05.2006, C-196-04 (Cadbury/Schweppes), ECR 2006, I-7995.

²⁴ Bundessteuerblatt I 2007, 99.

²⁵ *Schönfeld* en: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (eds.), Vor §§ 7-14 AStG m. no. 202 et seq.; *Lehfeldt* in: Strunk/Kaminski/Köhler (eds.), § 8 AStG m. no. 182.13 et seq.

²⁶ *Reiche* en: Haase (ed.), § 8 AStG m. no. 122 et seq.

²⁷ Memorando explicativo del Jahressteuergesetz 2008; véase *Protzen* en: Kraft (ed.), § 7 m. no. 4.

²⁸ *Kraft* en: Kraft (ed.), § 8 m. no. 740.

En 2013 la aplicación de la sec. 8 par. 2 FTA se amplió²⁹. Ahora se permite también probar la existencia de actividad económica real a las inversiones como reconoce la sec. 7 par. 6, 6a FTA (sociedades de inversión). Según el preámbulo, esta reforma tiene como objetivo eliminar cualquier posible colisión con el derecho de la Unión³⁰.

2.2.3. Beneficios gravados a tipos bajos

La sec. 8 par. 1 y 3 FTA establece que se entenderá por baja tributación todo supuesto en el que la tributación efectiva sea inferior al 25%. La sec. 8 par. 3 s. 3 FTA matiza esta afirmación y determina que también existirá baja tributación en los casos en los que la tributación teórica sea superior al 25% pero los impuestos no sean efectivamente cobrados.

Para determinar la carga fiscal se deben tener en cuenta todos los impuestos que gravan los ingresos pasivos de la empresa extranjera, independientemente del Estado que grave los mismos. Incluso deben ser considerados los pagos voluntarios de impuestos³¹. Según la sec. 8 par. 3 s. 2 FTA, también deberán incluirse las solicitudes de reembolso del impuesto abonado correspondiente

La determinación exacta de la tributación efectiva tendrá en cuenta el *withholding tax* del Estado de la fuente. Por lo tanto, incluso aunque la empresa extranjera esté sujeta realmente a un impuesto del 25%, todavía hay una baja tributación según la sec. 8 FTA si esta tributación disminuye a causa de exenciones o reducciones especiales³². Además, la base imponible de la CFC será incluida en la del accionista alemán conforme a las reglas propias de la normativa alemana³³.

²⁹ "Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz", Bundesgesetzblatt I 2013, 1809.

³⁰ Bundestags-Drucksache 17/13033, p. 170.

³¹ Bundesfinanzhof, 3 May 2006, I R 124/04, BFH/NV 2006, p. 1729; Bundesfinanzministerium, 13 April 2007, BStBl. I 2007, p. 440; *Lehfeldt* in: Strunk et al. (eds.), § 8 AStG m. no. 186.1.

³² *Schönfeld* en: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (eds.), § 8 AStG m. no. 706.

³³ *Ibid.*, § 8 AStG m. no. 708.

2.3. Consecuencias legales - comparación con los dividendos no estimados

Debido al sistema de atribución del régimen de CFC alemán el beneficio pasivo generado por una sociedad extranjera produce un incremento en la base imponible de los accionistas residentes y, por tanto, quedarán sujetos a tributación en Alemania. Conforme a la sec. 10 para. 2 s. 1 FTA, estos dividendos atribuidos son como dividendos distribuidos ordinarios, clasificados como ingresos procedentes del capital (sec. 20 para. 1 No. 1 ITA). La distribución es simulada después del cierre del año fiscal de la sociedad extranjera³⁴. Para evitar la doble imposición los impuestos ya pagados en el extranjero se incluyen y serán deducibles.

A diferencia de los dividendos ordinarios, la cantidad atribuida no tributa conforme al tipo del 25% de las ganancias que resultan de activos privados³⁵. Además, el llamado "Teileinkünfteverfahren", así como las exenciones por participación relevante estipuladas en la sec. 8b. 1 CITA no son aplicables³⁶.

3. Reglas de CFC y convenios para evitar la doble imposición

3.1. Cuestiones generales

Al igual que en otros Estados, en Alemania también es discutida la compatibilidad de las reglas de CFC con los convenios para evitar la doble imposición (CDI en adelante). Dado que el amplio debate que merece la cuestión va más allá del alcance de este artículo, nos gustaría realizar al menos una serie de observaciones básicas.

En primer lugar, se puede afirmar que algunos CDI contienen cláusulas de salvaguarda para la legislación de CFC. Si este es el caso, queda garantizada la preferencia de la legislación de CFC sobre los CDI. En Alemania ha si-

³⁴ Reiche en: Haase (ed.), § 10 AStG m. no. 38.

³⁵ Sec. 10 para. 2 s. 3 FTA and sec. 32d ITA.

³⁶ Sec. 10 para. 2 s. 3 FTA.

do una constante incluir estas cláusulas de salvaguarda en los últimos CDI concluidos³⁷.

Aquellos que cuestionan la legislación alemana de CFC, al considerar que puede incurrir en *Treaty override*, se planteaban si las reglas en materia de CFC podían ser aplicables sin una declaración clara por parte del legislador. Para resolver estas dudas el legislador alemán introdujo en 1992 la sec. 20 par. 1 FTA, que establece que las disposiciones de la legislación alemana de CFC no se verán afectadas por los CDI.

El legislador alemán consideraba que la sec. 20 par. 1 FTA era meramente declarativa; por lo que la preeminencia de la legislación alemana de CFC seguía siendo de aplicación incluso para aquellos convenios firmados antes de 1992. Mientras que en la década de los 90 se aceptaba con carácter general que el legislador podía anular disposiciones de los CDI, en los últimos años han surgido dudas al respecto. De hecho, aunque el Tribunal Constitucional Federal alemán nunca ha decidido sobre una anulación de un CDI en materia tributaria tras una reciente petición formulada por la corte de finanzas federales³⁸ es probable que deba definir su posición sobre este asunto en un futuro próximo.

Por otra parte, cabe mencionar que numerosos CDI concertados por Alemania prevén una cláusula de *switch-over* conforme a la cual la exención fiscal únicamente se concede respecto a ingresos de negocios activos. A este respecto, los CDI más recientes se refieren a la sec. 8 par. 1 FTA³⁹.

3.2. "Efecto escudo" de las rentas exentas a través de *partnerships* extranjeros

En el caso que la entidad extranjera que genera los ingresos pasivos no sea una sociedad en el sentido de las reglas de CFC, sino un *partnership*, no existirá el "efecto escudo" conforme al principio de transparencia. En consecuencia, las reglas de CFC no son aplicables. Sin embargo, las exenciones

³⁷ Véase e.g. Art. 23 y No. XV del protocolo del CDI Alemania - Países Bajos de 2012.

³⁸ Bundesfinanzhof, 10 de enero de 2012, I R 66/09, BFHE 236, 304.

³⁹ Véase e.g. en el pasado reciente Art. 23 para. 1 lit. del CDI Alemania - Reino Unido de 2010; Art. 22 para. 1 lit. c del CDI Alemania - Países Bajos de 2012.

impositivas contenidas en los CDI pueden crear una suerte de "efecto escudo" que puede llevar a una no tributación de los ingresos pasivos en Alemania. Estos supuestos se prevén en la sec. 20 par. 2 FTA, que contempla una cláusula de *switch-over* que determina la aplicación del método de crédito⁴⁰. Esta construcción produce efectos similares a los de una filial extranjera interpuesta que tiene la consideración de entidad legal⁴¹.

4. Problemas vigentes en la normativa alemana de CFC

4.1. Compatibilidad con el Derecho constitucional

4.1.1. Baja tributación en el sentido de la sec. 8 par. 3 FTA

En 2002 se introdujo el tipo impositivo actual del 25%⁴². El punto de referencia primigenio era la mitad de la tributación efectiva de los beneficios no distribuidos de las sociedades en Alemania. En la actualidad el impuesto sobre sociedades en Alemania es del 15%, si añadimos el recargo de solidaridad ("Solidaritätszuschlag") y el impuesto local sobre los negocios ("Gewerbesteuer") la carga total se sitúa entorno al 30%⁴³. El legislador, por tanto, debe bajar el umbral para determinar la baja tributación a un nivel que realmente merezca dicha calificación - por ejemplo a un tipo impositivo del 15%, que sería de nuevo aproximadamente la mitad de la tributación que soportaría una sociedad sobre los beneficios no distribuidos incluyendo el impuesto local sobre los negocios y el recargo de solidaridad⁴⁴.

Reducir el umbral para calificar una situación de baja tributación al 15% tendría un efecto adicional: aunque la carga tributaria media sea alrededor del 30%, es posible que, cuando se aplica el mínimo del 7% en el impuesto

⁴⁰ La cláusula de *switch-over* pasó el juicio de compatibilidad con el Derecho comunitario en el asunto *Columbus Container Services*, (TJUE, 06.12.2007, C-298-05, ECR 2007, I-10451; Véase *Lampert* en: Kellersmann/Treisch/Lampert/Heinemann (eds.), *Europäische Unternehmensbesteuerung I*, 2nd edition, Wiesbaden: Springer/Gabler, 2013, p. 135 et seq.

⁴¹ Bundestags-Drucksache 12/1506.

⁴² Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, Bundesgesetzblatt I, p. 3858.

⁴³ V. *supra*.

⁴⁴ *Kraft*, Konzeptionelle und strukturelle Defizite der Hinzurechnungsbesteuerung – Reformbedarf und Reformnotwendigkeit, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 19, no.11 (2010), 377 (378).

local sobre los negocios, la tributación en Alemania sea sólo del 22.825%⁴⁵. Si la tributación en el extranjero oscila entre el 22.825% y el 25% es posible que estemos ante una flagrante violación del principio de igualdad recogido en el art. 3 par. 1 de la Constitución alemana, ya que se penalizarían estas inversiones en el extranjero mientras que en Alemania esta diferencia no tendría consecuencias.

4.1.2. Problemas estructurales

En Derecho tributario alemán el "principio de capacidad económica" se extrae del art. 3 par. 1 de la Constitución alemana; la igualdad en el pago de impuestos es una expresión más de la igualdad⁴⁶. Si tenemos en cuenta que existe un índice de error del 90% en las evaluaciones derivadas de la legislación de CFC⁴⁷, se puede constatar un déficit en el cumplimiento de dicha normativa, posiblemente contrario a la propia Constitución alemana.

Además, hasta la evaluación de la información necesaria para determinar si las reglas de CFC resultan o no de aplicación se requieren grandes recursos operativos. Estas evaluaciones pueden ser posibles para las grandes empresas, con grandes departamentos fiscales internos; sin embargo, es difícil imaginar que las autoridades fiscales – con escasos recursos humanos y financieros – puedan ser capaces de cumplir con su deber constitucional de verificación⁴⁸.

Según la sec. 7 par. 6 s. 3 FTA, la titularidad de una simple acción puede ser suficiente para desencadenar la aplicación del régimen de CFC. Esto significa que los contribuyentes tendrán que proporcionar información a la que ellos a título individual no tienen derecho a acceder, con el fin de buscar to-

⁴⁵ *Haarmann*, Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, Internationales Steuerrecht (IStR) 20, no.15 (2011), 565 (571).

⁴⁶ *Waldhoff*, Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7 ff. AStG, Steuer und Wirtschaft (StuW) 90, no.1 (2013), 121 (123 et seq.).

⁴⁷ *Wassermeyer*, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, IStR 20, no. 4 (2011), 113, citando al posteriormente responsable de la división de CFC del Ministerio de Finanzas).

⁴⁸ *Waldhoff*, StuW 2013, 121 (141).

dos los documentos pertinentes⁴⁹. De este modo, no puede cumplir la obligación de cooperar, hecho castigado por ley.⁵⁰ Las disposiciones de CFC, por tanto, aducen de errores en materia de búsqueda de información y ejecución⁵¹.

4.1.3. El principio de claridad de las normas

La sec. 8 par. 1 FTA no define pormenorizadamente qué se consideran ingresos pasivos, sino que únicamente recoge una relación exhaustiva de los ingresos activos. La ley, por tanto, no proporciona la información necesaria para el tratamiento de las actividades mixtas que no pueden ser subsumidas bajo ninguno de los supuestos existentes⁵². De hecho, a pesar de reconocer la necesidad de reformas en esta, área no ha reaccionado hasta ahora⁵³. En un mundo globalizado en constante evolución los modelos de negocio cambiantes no encuentran reconocimiento en este catálogo de ingresos; este hecho se hace especialmente evidente en el área de *e-commerce* y *e-business*⁵⁴.

El término "ingresos" en el sentido de la sec. 8 par. 3 FTA puede parecer muy claro en lo que respecta a la escala del impuesto, sin embargo, no es tan obvio qué base imponible quiere aplicar el legislador, dado que el texto únicamente se refiere a los "ingresos". Una previsión tributaria requiere, en cambio, que estén incluidas tanto la escala del impuesto como la base imponible⁵⁵. Otro problema deriva de la sec. 7. par. 1 FTA, en la que no queda totalmente claro si el término "contribuyentes residentes" comprende también a las personas físicas. Además, pueden surgir dificultades con respecto a las sucesiones de empresa. Por lo tanto, las sec. 7-14 FTA necesitan una

⁴⁹ Kraft, IStR 2010, 377 (383).

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Haarmann, IStR 2011, 565 (572).

⁵² Wassermeyer en: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (eds.), § 8 AStG m. no. 11 et seq.

⁵³ Cf. Waldhoff/Grefrath, Normenklarheit und Bestimmtheit der Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung als Problem des Steuervollzugs, Internationales Steuerrecht (IStR) 22, no. 13 (2013) 477 (481); Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, supplement of Finanzrundschau (FR) 83, no. 11 (2001), 33.

⁵⁴ Kraft, IStR 2010, 377 (379).

⁵⁵ Waldhoff/Grefrath, IStR 2013, 477 (481).

reforma y clarificación; no obstante, resulta dudoso que esta falta de claridad pueda llegar a ser calificada como una violación de la Constitución.

4.2. Compatibilidad con el Derecho de la UE

La adecuación del régimen alemán de CFC al Derecho de la Unión es también dudosa. En este caso, la colisión puede producirse con las libertades fundamentales de establecimiento (Art. 49 TFUE) y de circulación de capitales (Art. 63 TFUE)⁵⁶. La interferencia con las libertades fundamentales puede provenir de varios frentes. El régimen CFC sólo se aplica a las empresas extranjeras y no a las alemanas, hecho que suscita una evidente problemática a la luz de la libertad de establecimiento.

Conforme a la sentencia del TJUE en el asunto Cadbury Schweppes, la normativa de CFC únicamente pueden justificarse en la medida en que evite montajes puramente artificiales orientados a eludir la tributación nacional correspondiente⁵⁷. En este caso, el Tribunal considera que la sociedad residente debe tener la oportunidad de presentar pruebas de que la CFC está realmente establecida y de que sus actividades económicas son genuinas⁵⁸.

La sec. 8 par. 2 FTA se basa obviamente en esta consideración cuando estipula que el contribuyente puede demostrar que la empresa persigue fines económicos reales. Sin embargo, en la doctrina alemana se critica que la carga de la prueba recaiga sobre el contribuyente incluso cuando no hay hechos objetivos que permitan deducir la ausencia de una operación económica real⁵⁹. En ese caso, según esta opinión, las autoridades fiscales deben asumir la carga de la prueba. De hecho, la obligación de cooperar es más amplia para las estructuras tributarias extranjeras según la sec. 90 par. 2. del código tributario alemán "Abgabenordnung", pero siempre y

⁵⁶ Conforme a *Haarmann*, IStR 2011, 565 (568), la cláusula de *stand-still* de la libre circulación de capitales no se aplica dado que la normativa alemana que contiene las reglas en materia de CFC ha sido modificada sustancialmente en la última década y ahora contiene un nuevo marco regulatorio "de facto".

⁵⁷ TJUE, 02.05.2006, C-196-04 (Cadbury/Schweppes), m. no. 57.

⁵⁸ *Ibid.*, m. no. 70.

⁵⁹ *Haarmann*, IStR 2011, 565 (570).

cuando este compromiso de cooperación se cumpla la carga de la prueba debe recaer sobre las autoridades fiscales⁶⁰.

Por otra parte, según el TJUE, la identificación de una estructura artificial necesita de la concurrencia de un elemento subjetivo; en cambio, la sec. 8 par. 2 FTA no lo contempla⁶¹. Debido a estas deficiencias el régimen de CFC alemán puede ser contrario a la libertad de establecimiento.

Después de la última reforma de la sec. 8 par. 2 FTA en 2013, se brinda la posibilidad de ofrecer prueba en contrario a la aplicación de las reglas de CFC en los casos de "ingresos de naturaleza inversora" de la sec. 7 par. 6, 6a FTA⁶². Aunque esta disposición fue introducida con el fin de cumplir con el Derecho comunitario, su éxito es aún discutible. Según el art. 63 TFUE, la libertad de circulación de capitales se aplica también a las inversiones procedentes de terceros Estados. Como la nueva sec. 8 par. 2 FTA excluye expresamente a las empresas con base en terceros países, se puede plantear también que el régimen alemán de CFC es contrario a la libre circulación de capitales.

5. Conclusión

El régimen de CFC alemán urge de una reforma. Además de los problemas estructurales, las normas de CFC puede ser contrarias al Derecho constitucional alemán. De igual modo, y a pesar de las innumerables modificaciones realizadas a las disposiciones en materia de CFC (sec. 7-14 FTA), todavía existen muchos problemas respecto a su compatibilidad con el Derecho de la Unión.

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid.

⁶² Véase el apartado 2.2.2.1.