

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XIX

Las medidas antiabuso en el ámbito de la Unión Europea

María Teresa Soler Roch¹

1. Conveniencia de armonización de las medidas antiabuso

La conveniencia de armonización o aproximación de las legislaciones fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea viene siendo una constante en la literatura científica, generalmente referida a la necesidad de convergencia de los sistemas tributarios y, particularmente de los denominados elementos estructurales del tributo; es menos frecuente propugnar la armonización de otros aspectos o materias relativas a la denominada Parte General del Derecho Tributario.

Ésta última es precisamente la materia a la que pertenecen las normas sobre medidas contra el abuso de Derecho o fraude a la ley tributaria (*tax avoidance, abus de droit*), en unos casos alojadas en Leyes generales (*GAAR, general anti-avoidance rules*) y, en otros, en las propias Leyes del sistema tributario, como normas especiales hechas a medida de determinadas conductas que se producen en relación con la aplicación de los impuestos (incluyendo regulaciones nacionales que son transposición de Directivas comunitarias).

La Comisión Europea ya ha manifestado su preocupación por este tema, recomendando que los Estados miembros sigan la doctrina establecida a este respecto por el TJCE y dicten normas antiabuso conforme a criterios comunes, en puntos específicos tales como la subcapitalización o la

¹ Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante.

transparencia fiscal. Nos referimos a la *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países* (COM/2007/0785 final).

La necesidad de una reflexión sobre este tema es indudable y, además, su alcance debe ir más allá del contenido del citado documento de la Comisión. En esta primera aproximación pueden aducirse tres razones que justifican dicha reflexión:

- a) La existencia de una doctrina cada vez más consolidada del TJCE respecto del abuso de Derecho en materia tributaria, tanto en lo que se refiere al abuso del Derecho comunitario, como a la adecuación a éste de las normas nacionales antiabuso.
- b) Las propias normas antiabuso contenidas en determinadas Directivas, tanto las previstas en la Directiva correspondiente, como las cláusulas de salvaguardia y compatibilidad de las normas nacionales antiabuso con lo dispuesto en aquélla.
- c) El alcance normativo y aplicativo de las normas nacionales antiabuso o, dicho de forma más concreta, los criterios del legislador y de la Administración a la hora de prevenir o corregir los distintos supuestos de fraude a la ley tributaria, toda vez que, por ejemplo, una actitud muy permisiva o claramente menos estricta que la observada por los demás Estados miembros, podría eventualmente considerarse como una práctica de competencia fiscal perniciosa. Y ello a tenor de lo dispuesto en el Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas (1997) que, como es sabido, incluye aspectos administrativos, entre la lista de supuestos de competencia fiscal perniciosa. La Comunicación de la Comisión de 28 de abril de 2009 sobre *Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal*, COM (2001) 201 final, antes citada, incide en este tema, aunque centrándose fundamentalmente en el intercambio de información y supresión

del secreto bancario; pero es obvio que, en relación con determinadas conductas de elusión fiscal, sobre todo las que consisten en utilización de sociedades interpuestas, es importante un sistema eficaz de intercambio de información.

2. Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo. Algunas normas comunitarias

Por otra parte, es necesario subrayar el importante papel que juega la jurisprudencia de los Tribunales nacionales en este tema. En los sistemas jurídicos anglosajones (*Common Law*) porque los conceptos y criterios en los que se basa la doctrina del abuso del Derecho han sido, precisamente, una creación jurisprudencial. En los sistemas continentales (*Civil Law*) porque la aplicación última y la interpretación de las normas antiabuso corresponde a los Tribunales. Obviamente, como la aplicación de las normas antiabuso por parte de la Administración tributaria suele ser cuestionada por los contribuyentes, éste es un terreno abonado para el conflicto y por lo tanto, la doctrina jurisprudencial acaba siendo decisiva.

Este papel de la jurisprudencia de los distintos Estados miembros, que lógicamente puede ser dispar en el ámbito de la Unión Europea e incluso en el propio ámbito interno de un Estado miembro es, como ya se ha dicho, decisivo; pero al mismo tiempo es un obstáculo difícil a la hora de lograr una convergencia efectiva de los distintos ordenamientos tributarios nacionales en este tema. Debe tenerse en cuenta que el uso de la jurisprudencia comparada es todavía muy escaso en el ámbito del Derecho continental europeo. Ciertamente, una aproximación o incluso armonización normativa facilitaría en principio la aproximación interpretativa, pero tampoco supondría la garantía de una uniformidad jurisprudencial. Quizás en este terreno sea más efectivo el seguimiento de la doctrina del TJCE por parte de los Tribunales nacionales; pero debe tenerse en cuenta que dicha doctrina no alcanza a cualquier norma nacional antiabuso ni a cualquier aspecto de dichas normas, sino que sólo las afecta en la medida en que

dichas normas sean transposición de una Directiva o cuando su aplicación en un caso concreto pueda contravenir las disposiciones del Tratado.

En relación con la doctrina del TJCE debemos destacar los pronunciamientos más significativos: Sentencias de 17 de octubre de 1996 (C-283/94, 291/94 y 292/94, *Denkavit, Vitic, Vormeer*), 17 de julio de 1997 (C-28/95, *Leur-Bloem*), 9 de marzo de 1999 (C-212/97, *Centros*), 14 de diciembre de 2000 (C-110/99, *Emsland-Stärke*), 12 de diciembre de 2002 (C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*), 13 de diciembre de 2005 (C-446/03, *Marks&Spencer*), 21 de febrero de 2006 (C-255/02, *Halifax*), 12 de septiembre de 2006 (C-196/04, *Cadbury Schweppes*), 12 de diciembre de 2006 (C-374/04, *ACT Group*), 13 de marzo de 2007 (C-524/04, *Thin Cap Group*), 5 de julio de 2007 (C-321/05, *Kofoed*), 8 de noviembre de 2007 (C-251/06, *Auer*), 21 de febrero de 2008 (C-425/06, *Part Services*). Se reseñan a continuación brevemente las principales aportaciones jurisprudenciales en los dos aspectos antes señalados.

2.1. La práctica abusiva

En el primero de estos aspectos, relativo al abuso del Derecho comunitario, destaca el concepto de *práctica abusiva*, elaborado por el Tribunal respecto de la interpretación de la Sexta Directiva sobre el IVA. Este concepto responde a tres criterios: un elemento objetivo, consistente en el respeto formal de las condiciones previstas en la normativa comunitaria, pero no del objetivo perseguido por dicha normativa (ejemplo: la neutralidad); un elemento subjetivo, consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (la artificiosidad puede probarse mediante indicios, fácilmente verificables por terceros); y un elemento teleológico, consistente en que la ventaja fiscal sea la finalidad esencial de la operación u operaciones.

En cuanto a la corrección de estas conductas, el Tribunal entiende que el efecto debe ser la aplicación del impuesto eludido, al constatar que las

condiciones de obtención del beneficio resultante de la normativa comunitaria fueron creadas artificialmente; sin embargo, la conducta no es sancionable, ya que para ello se requiere una base legal clara y exenta de ambigüedad. En la misma línea, el Tribunal mantiene la exigencia de seguridad jurídica: la legislación comunitaria debe ser precisa y su aplicación previsible, de modo que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen.

2.2. Las normas nacionales

En el segundo de los aspectos citados relativo a las normas nacionales (y más vinculado a casos referidos a impuestos directos), el Tribunal ha entendido que los Estados miembros pueden adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta.

En esta línea, la jurisprudencia de Luxemburgo ha reconocido que los Estados miembros son libres de adoptar o mantener normas que tengan por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiosos cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal nacional.

En cuanto a los requisitos para justificar las medidas nacionales, una jurisprudencia reiterada exige: a) que se apliquen de manera no discriminatoria; b) que estén justificadas por razones imperiosas de interés general; c) la adecuación al objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (criterio de proporcionalidad). Aunque la disminución de ingresos fiscales no se incluye, en principio, entre las razones de interés general, el *riesgo de evasión fiscal* se podría admitir en caso de *montajes puramente artificiales* y en otros supuestos de planificación fiscal (por ejemplo, el traslado de pérdidas a jurisdicciones fiscales más favorables).

En definitiva: para que una restricción al disfrute de una libertad reconocida en el Tratado esté justificada por el motivo de lucha contra prácticas abusivas, el motivo de tal restricción debe ser la lucha contra comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto.

2.3. Disposiciones comunitarias

En relación con las medidas antiabuso previstas en las Directivas, a las que anteriormente nos referimos, deben distinguirse dos supuestos: a) las normas configuradas como tal en la correspondiente Directiva; y b) las cláusulas de salvaguardia de las normas nacionales, asimismo previstas en la Directiva.

En el primer supuesto, la norma más relevante es la contenida en el artículo 11.1º a) de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Según ese precepto la Directiva no será aplicable a las operaciones que se realicen sin motivo económico válido, pudiendo presumirse que concurre dicho motivo en casos de reestructuración o racionalización empresarial. En relación con esta norma, el Tribunal ha entendido que refleja un principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de Derecho está prohibido, y por ello la Directiva no puede cubrir prácticas abusivas no realizadas en el marco de transacciones económicas normales, sino sólo para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario. Por ello entiende el Tribunal que los Estados miembros pueden establecer que la ausencia de motivo económico válido constituye una presunción de fraude o evasión fiscal.

En cuanto al segundo supuesto, las Directivas contienen una cláusula de salvaguardia según la cual "la Directiva no es obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales necesarias para evitar

fraudes o abusos” (Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, artículo 1.2º y Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, artículo 5.1º).

3. Propuestas

A la vista de este marco normativo y jurisprudencial europeo, insistimos en que es necesario reflexionar sobre la aproximación de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros en esta materia.

Sería conveniente la uniformidad de las disposiciones nacionales que sean transposición de las normas antiabuso contenidas en las Directivas; y, sobre todo, es importante evitar la disparidad de criterios en los distintos Estados miembros en la interpretación del alcance de la cláusula de salvaguardia de las normas antiabuso nacionales.

Al hilo de la doctrina del Tribunal, sería necesaria una aproximación de las normas antiabuso nacionales, que incluyera su aplicación por parte de la Administración y de los Tribunales, de acuerdo con el marco conceptual establecido por aquella doctrina. Esta adecuación debería afectar tanto a las normas antiabuso generales como a las especiales.

En esta misma línea, otro aspecto que debería ser objeto de convergencia, es la reacción de los Estados miembros a la doctrina del TJCE en materias no armonizadas, como es el caso de las normas antiabuso. En este punto, la situación actual está produciendo consecuencias absurdas que, paradójicamente, tienen en algunos casos un efecto *desarmonizador* y una situación más heterogénea que la existente antes del pronunciamiento del Tribunal. Como ejemplo, pueden citarse las distintas reacciones de los Estados miembros tras la sentencia del asunto *Lankhorst-Hohorst* sobre subcapitalización, antes citada. España suprimió la aplicación de dicha norma desde 2004, mientras que otros Estados la mantuvieron,

extendiendo su aplicación a las sociedades residentes (dado que la discriminación fue el argumento fundamental de aquella sentencia).

Finalmente y por no prolongar excesivamente esta exposición sobre el tema, es necesario identificar una serie de cuestiones que deberían ser objeto de ese marco común resultante de la aproximación de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros en materia de normas antiabuso. A este respecto consideramos que deberían abordarse, al menos, las siguientes cuestiones:

- a) El concepto de fraude a la ley o abuso de Derecho en materia tributaria; es importante distinguir con precisión las conductas de fraude (evasión) del fraude a la ley (elusión).
- b) La definición de normas antiabuso (generales y especiales) en función de criterios precisos; en el caso de las normas generales, también es necesario configurar claramente la medida antiabuso y, si son varias, garantizar la identidad de efectos jurídicos.
- c) Los criterios que garanticen la compatibilidad de las normas nacionales antiabuso con el Derecho comunitario.
- d) Las relaciones entre normas antiabuso generales y especiales. Es importante en este punto garantizar que los efectos jurídicos de ambas normas sean los mismos, si la norma general y la norma especial utilizan los mismos criterios para identificar la conducta abusiva (por ejemplo ausencia de motivo económico válido).
- e) Los efectos de la aplicación de las normas antiabuso, con especial referencia en su caso, a la exclusión de sanciones y consecuencias penales.
- f) Los aspectos procedimentales, con especial referencia a procedimientos especiales de aplicación, incluyendo régimen de consultas o acuerdos previos. También en este aspecto, la disparidad actual de procedimientos entre los Estados miembros es un factor de distorsión. [Ejemplos: en relación con la planificación fiscal, el Reino Unido aplica el régimen de *tax shelters*, un marco de acuerdos previos inspirado en el de Estados

Unidos; España, sólo en relación con el requisito del motivo económico válido para operaciones de reestructuración (Directiva 90/434), prevé un régimen de consultas vinculantes (artículo 96.2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) que no es un acuerdo de este tipo pero, al menos, evita la imposición de sanciones].