COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 10.12.2007
COM(2007) 785 final

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

1. INTRODUCCIÓN

En su Comunicación sobre «La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior»[1], la Comisión esbozó algunas formas de coordinación y cooperación entre Estados miembros que podían permitir a estos últimos lograr sus objetivos en materia fiscal y proteger sus bases imponibles, cumpliendo al mismo tiempo con las obligaciones que les incumben en virtud del Tratado CE y garantizando la eliminación de la doble imposición. En algunos ámbitos, tal coordinación se impone como una auténtica necesidad, mientras que, en otros, si bien existe la alternativa de aplicar soluciones unilaterales, sería preferible lograr soluciones comunes, incluso aunque, a primera vista, los intereses específicos de los Estados miembros no siempre parezcan coincidir. La Comisión tiene la obligación legal de garantizar el cumplimiento por parte de los Estados miembros de las obligaciones que se derivan del Tratado, pero, también, la responsabilidad política de buscar y fomentar la adopción de soluciones constructivas para conseguir este objetivo. Por lo que respecta a la aplicación de las disposiciones contra la evasión fiscal, la Comisión considera, en particular, que, a la luz de algunas decisiones recientes del Tribunal de Justicia Europeo, urge:

- hallar el justo equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza en el interior de la UE; y

- coordinar con mayor eficacia la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas dirigidas a terceros países, a fin de proteger las bases imponibles de los Estados miembros.

En este contexto, la presente Comunicación analiza los principios derivados de la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia Europeo, a fin de suscitar un debate más general sobre cuáles pueden ser las respuestas adecuadas frente a los retos que se les plantean a los Estados miembros en este ámbito. Así pues, la Comunicación tiene por objeto sentar las bases para una ulterior discusión con los Estados miembros y los principales interesados a fin de explorar la posibilidad de adoptar soluciones coordinadas en la materia.

El concepto de «normas contra las prácticas abusivas» abarca una amplia gama de disposiciones, medidas y prácticas. Algunos Estados miembros aplican un concepto genérico de prácticas abusivas basado en la legislación o desarrollado en la jurisprudencia. Otros aplican disposiciones más específicas, como las relativas a las sociedades extranjeras controladas (en lo sucesivo, SEC) o a la subcapitalización, destinadas a proteger la base imponible nacional frente a algunos tipos de erosión concretos. Existen otros tipos de disposiciones específicas contra las prácticas abusivas, como las que prevén la aplicación del método de crédito fiscal frente al método de exención en determinadas situaciones transfronterizas (cuando a la renta obtenida en el extranjero se le aplica un tipo impositivo bajo o preferencial), o las dirigidas específicamente a la inversión pasiva en otros países. Muchos Estados miembros aplican en este ámbito una combinación de disposiciones generales y específicas. Las Directivas comunitarias sobre el impuesto de sociedades incluyen también normas contra las prácticas abusivas.

---

[1] COM(2006)823, 19.12.2006.

Por lo que respecta a la compatibilidad de las medidas nacionales contra las prácticas abusivas con la legislación comunitaria, cabe distinguir entre su aplicación dentro de la Comunidad (en la cual están vigentes las cuatro libertades fundamentales) y su aplicación en relación con terceros países (caso en que sólo rige el principio de libre circulación de capitales)[2]. Por tanto, la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas a terceros países se aborda por separado en la sección 4.

La presente Comunicación se centra, exclusivamente, en la imposición directa. Desde luego, es preciso señalar que la Comisión actúa activamente frente a las operaciones de evasión en el ámbito de la fiscalidad indirecta y, en particular, en materia del IVA. En esta actuación juegan un papel decisivo el mayor grado de armonización existente en el ámbito de la fiscalidad indirecta y el hecho de que la Directiva 2006/112/CE[3] incluye normas y procedimientos específicos que permiten a los Estados miembros combatir la elusión y adoptar medidas contra la evasión fiscal. A este respecto, la Comisión colabora estrechamente con los Estados miembros y, a través de grupos de trabajo especiales, ha tomado la iniciativa en la lucha contra las prácticas abusivas.

2. DEFINICIONES Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DERIVADOS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA EUROPEO

Elusión y prácticas abusivas

El Tribunal de Justicia Europeo ha manifestado que una persona que en principio se hallaría amparada por la legislación comunitaria puede perder los derechos que le asisten en virtud de la misma si trata de abusar de ellos. Tales casos tienen carácter excepcional: se produce un abuso exclusivamente cuando, pese a haberse observado las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se logran los objetivos perseguidos por dicha normativa y existe la voluntad de obtener un beneficio creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención[4]. El TJE ha aplicado esta doctrina específicamente a la legislación comunitaria sobre las restituciones a la exportación y sobre el IVA.

En la jurisprudencia dictada en materia de imposición directa, el TJE mantiene, además, que la necesidad de impedir las prácticas abusivas o la evasión fiscal puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción de las libertades fundamentales[5]. El concepto de evasión fiscal se limita no obstante a «los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal nacional». Para ser lícitas, las normas fiscales nacionales deben ser proporcionadas y aplicarse exclusivamente con el fin de evitar «*montajes puramente artificiales*».

Montajes puramente artificiales

Impelido por los argumentos expuestos por los Estados miembros, el TJE ha identificado una serie de factores que no bastan *en sí mismos* para constituir un abuso, es decir, un montaje

---

2 Cabe observar que la aplicación de determinadas disposiciones contra [los abusos] las prácticas abusivas contenidas en los convenios fiscales con terceros países podrían afectar también indirectamente a la libertad de establecimiento de empresas residentes en otros Estados miembros.

3 DO L 347 de 11.12.2006, p. 1-118.

4 *Emsland-Stärke* C-110/99, apdos. 52-53; *Halifax* C-255/02, apdos.74-75.

5 Eg. *Lankhorst,* C-324/00, apdo 37.

puramente artificial. Ha sostenido, por ejemplo, que el mero hecho de que una filial se establezca en otro Estado miembro no implica en sí una evasión fiscal[6], y el hecho de que las actividades llevadas a cabo por un establecimiento secundario en otro Estado miembro puedan ser desarrolladas asimismo por el sujeto pasivo desde el territorio de su Estado miembro de origen no permite llegar a la conclusión de que exista un montaje puramente artificial[7]. El TJE ha confirmado también de forma expresa que es plenamente lícito tener en cuenta consideraciones de tipo fiscal a la hora de decidir el lugar de establecimiento de una filial[8]. El objetivo de reducir la propia carga fiscal es un argumento legítimo desde el punto de vista comercial en tanto en cuanto las operaciones dirigidas a lograrlo no equivalgan a una transferencia de beneficios artificial. Mientras los sujetos pasivos no hayan incurrido en prácticas abusivas, un Estado miembro no podrá restringir el derecho de libre circulación simplemente por el hecho de que en otros Estados miembros existan niveles de imposición inferiores[9]. Este principio se aplica incluso en el caso de que en los sistemas fiscales de otros Estados miembros existan regímenes favorables especiales[10]. El falseamiento en la localización de las actividades empresariales como consecuencia de la concesión de una ayuda incompatible con el Tratado CE o de una competencia fiscal perjudicial no confiere a los Estados miembros derecho a adoptar medidas unilaterales de restricción de la libre circulación con objeto de contrarrestar sus efectos[11]. Convendría resolver este problema preferentemente en origen, aplicando los procedimientos judiciales o políticos adecuados. Evidentemente, también las medidas contra las prácticas abusivas deben atenerse a las disposiciones del Tratado CE en materia de ayudas estatales[12]. La Comisión seguirá vigilando la aplicación de las normas sobre ayudas estatales del Tratado CE y brindando su apoyo en los trabajos emprendidos en el seno del Consejo por el Grupo del Código de Conducta.

La aplicación de normas contra las prácticas abusivas estará justificada en la medida en que quede circunscrita a aquellas situaciones en que existe un elemento adicional de abuso. En su jurisprudencia reciente, el TJE ha brindado orientaciones más precisas respecto de los criterios para detectar prácticas abusivas, es decir, montajes puramente artificiales. En el asunto *Cadbury*, el TJE ha sostenido que un establecimiento debe considerarse auténtico cuando, basándose en una evaluación objetiva de factores verificables por terceros, en particular, pruebas de la existencia física de locales, personal y equipo, demuestre una actividad económica, es decir, que se trata de un auténtico establecimiento que ejerce actividades económicas reales, y no de una mera filial «fantasma» o «pantalla»[13]. En el asunto *Thin Cap*[14], no se trataba de averiguar si el establecimiento de los sujetos pasivos era auténtico, sino si los Estados miembros en cuestión podían imponer restricciones fiscales a las transacciones financieras entre empresas vinculadas. El TJE confirmó que el hecho de que las condiciones en que se desarrollan las transacciones financieras entre empresas vinculadas residentes en distintos Estados miembros difieran de las que se habrían acordado entre partes no vinculadas constituye un elemento objetivo y verificable a la hora de determinar si las transacciones en cuestión constituyen, total o parcialmente, montajes puramente artificiales.

---

6 *ICI,* C-264/96, apdo. 26.
7 *Cadbury,* C-196/04, apdo. 69.
8 *Cadbury*, apdo. 37.
9 *Eurowings,* C-294/97, apdo. 44.
10 *Cadbury*, apdos. 36-38.
11 Abogado General Léger en el asunto *Cadbury*, apdo. 55-60.
12 Véase la comunicación de la Comisión de 11 de noviembre de 1998, DO C 384/98, en particular apdo. 13.
13 apdos. 67-68.
14 C-524/04.

En su opinión, la legislación basada en este principio cumpliría el principio de proporcionalidad a condición de que el sujeto pasivo pudiera aportar pruebas de la existencia de una justificación de índole comercial para la transacción.

Así pues, la detección de un montaje puramente artificial equivale, en realidad, a un análisis «sustancia sobre forma». La aplicación de las pruebas oportunas en el contexto de las libertades contempladas en el Tratado CE y de las directivas sobre el impuesto de sociedades exigen una evaluación de los objetivos y finalidad de éstas frente a los que subyacen en las transacciones realizadas por sus futuros beneficiarios (sujetos pasivos). En el contexto del establecimiento de las empresas, surgen evidentemente dificultades para determinar el nivel de presencia económica y el carácter comercial de las transacciones. Entre los factores objetivos que permiten determinar si existe una sustancia adecuada figuran criterios comprobables tales como el lugar efectivo de gestión y la presencia tangible de una empresa, así como los riesgos comerciales reales asumidos por la misma. Sin embargo, no parece claro que estos criterios puedan ser válidos en el caso de los servicios financieros intragrupo o de las sociedades de cartera, cuyas actividades no requieren generalmente una presencia física significativa.

El TJE ha aclarado el alcance permitido de determinado tipo de normas contra la evasión y ha establecido una serie de criterios para evaluar la autenticidad del establecimiento así como el carácter comercial de las transacciones realizadas por los sujetos pasivos. Aunque la aplicación de los principios que se derivan de la jurisprudencia dependerá, en última instancia, de los hechos ligados a casos concretos, la Comisión considera, no obstante, que merecería la pena explorar la aplicación práctica de dichos principios a los diferentes tipos de estructuras y actividades empresariales[15].Propone que se emprenda esta tarea en colaboración con los Estados miembros y señala que acogerá con interés las aportaciones del mundo empresarial.

Proporcionalidad

De conformidad con las sentencias dictadas en los asuntos *Cadbury* y *Thin Cap*, a fin de determinar si una operación constituye un montaje puramente artificial, las normas nacionales contra las prácticas abusivas pueden incluir criterios «de protección» que se aplicarán en situaciones en que exista una elevada probabilidad de abuso. Efectivamente, la Comisión comparte la opinión sostenida por el Abogado General Geelhoed en el asunto *Thin Cap,* según la cual, el establecimiento de criterios razonables de presunción contribuye a una aplicación equilibrada de la legislación nacional contra los abusos, puesto que sirve al interés de la seguridad jurídica de los sujetos pasivos así como a la capacidad operativa de las autoridades fiscales[16].

Ahora bien, a fin de evitar que establecimientos y operaciones auténticos sean objeto de sanciones injustas, resulta imperativo que, en aquellos casos en que se presuma la existencia de un montaje puramente artificial, el sujeto pasivo tenga la oportunidad de aportar, sin tener

---

15 A este respecto, podría ser interesante explorar, asimismo, la posibilidad de elaborar un inventario no exhaustivo de hechos que suelen indicar la existencia de un montaje artificial, como, por ejemplo, la constitución de un establecimiento secundario con el que se pretende suministrar bienes o prestar servicios desde otr territorio, sin que se constaten en éste ninguna sustancia real ni operación material, o, más en general, los tipos de operaciones que carecen de finalidad comercial (o que puedan ser incluso contrarias a los intereses comerciales generales, en caso de que no se hayan han llevado a cabo exclusivamente con objeto de evadir impuestos).

16 Apdo. 66.

que soportar trabas administrativas indebidas, pruebas de cualquier justificación comercial que pueda existir al respecto. El grado en que corresponderá al sujeto pasivo demostrar que sus operaciones comerciales se han realizado de buena fe se determinará caso por caso. A este respecto, la Comisión considera que la carga de la prueba no debe recaer exclusivamente en el sujeto pasivo, y que debe tenerse asimismo en cuenta la capacidad general de cumplimiento de este último y el tipo de operaciones de que se trate. En aras de la proporcionalidad, es también fundamental que los resultados del examen llevado a cabo por las autoridades tributarias puedan ser sometidos a un control jurisdiccional independiente. Por otro lado, las correcciones de los ingresos tributarios derivadas de la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas deberían limitarse exclusivamente a lo imputable al montaje puramente artificial. Cuando se trate de transacciones dentro de un grupo ello significará la adhesión al principio de igualdad de condiciones, es decir condiciones comerciales equivalentes a las que habrían fijado unas partes no vinculadas. Ahora bien, en opinión de la Comisión, esto no debe impedir a los Estados miembros imponer sanciones a los sujetos pasivos que se hayan servido de operaciones abusivas para evadir impuestos.

3. APLICACIÓN DE LAS NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS ABUSIVAS EN LA UE Y EN EL EEE

Consideraciones generales

Los Estados miembros deben ser capaces de asegurar un funcionamiento eficaz de sus sistemas fiscales y evitar una erosión indebida de sus bases imponibles como consecuencia de la no imposición involuntaria o de prácticas abusivas. Al mismo tiempo, es importante que ello no comporte obstáculos indebidos al ejercicio de los derechos que la legislación comunitaria confiere a los particulares y a los operadores económicos. Así pues, las medidas antiabuso deben centrarse de forma específica en los montajes puramente artificiales destinados a eludir la legislación nacional (o la legislación comunitaria incorporada a los ordenamientos jurídicos nacionales). Cabe decir lo mismo con respecto a la aplicación de las citadas medidas en relación con los Estados del EEE (salvo en aquellas situaciones en que no exista un intercambio de información adecuado con el Estado EEE en cuestión). A fin de garantizar que tales normas no resulten desproporcionadas frente al objetivo de reducir los abusos, y garantizar la seguridad jurídica, es preciso establecer las salvaguardias adecuadas de forma que los sujetos pasivos tengan la oportunidad de aportar pruebas de cualquier justificación comercial que exista para sus operaciones.

En opinión de la Comisión, sería lamentable que, para no ser acusados de discriminación, los Estados miembros ampliaran la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas destinadas a reducir la evasión transfronteriza a situaciones puramente internas en las que no existe ningún riesgo en este sentido. Decisiones unilaterales de esta índole sólo minan la competitividad de las economías de los Estados miembros y no redundan en beneficio del mercado interior. En efecto, como ya observó el Abogado General Geelhoed en el asunto *Thin Cap*[17] dicha ampliación «*...es del todo carente de sentido, y contraproducente en realidad para la eficiencia económica»* Por otro lado, sigue siendo discutible que dichas ampliaciones permitan conciliar todas las medidas restrictivas con las obligaciones que incumben a los Estados miembros en virtud del Tratado CE.

[17] Apdo. 68.

La falta de interacción concertada entre los sistemas fiscales de los Estados miembros puede provocar la no imposición involuntaria y dar cabida a prácticas abusivas, en perjuicio de la equidad y el equilibrio. Pueden producirse discrepancias, por ejemplo, con respecto a lo que constituye deuda y capital en acciones. Un Estado miembro puede considerar que una operación constituye una inyección de capital y, en consecuencia, declarar exentos los ingresos que de ella se derivan (calificándolos de distribución de dividendos), mientras que otro puede estimar que esa misma operación es un préstamo y autorizar la deducción del impuesto en relación con los pagos ulteriores (considerándolos intereses). Así, puede darse una deducción en un Estado miembro sin la correspondiente imposición en otro. Cabe decir lo mismo de las sociedades híbridas, que pueden ser consideradas entidades sujetas al impuesto de sociedades por un Estado miembro y entidades transparentes por otro. Estas diferencias de calificación pueden dar lugar a una doble exención o una doble imposición. Lo ideal sería solucionar estos problemas en origen, reduciendo las discrepancias. Si ello no es posible, habrá que intensificar la cooperación administrativa a fin de detectar los casos en que esas discrepancias se exploten de forma abusiva. La Comisión propone un debate en profundidad sobre estos temas con los Estados miembros a fin de analizar el margen de maniobra para adoptar posibles soluciones coordinadas en este ámbito.

La cooperación administrativa en la persecución de las operaciones fiscales fraudulentas y los casos específicos de abuso puede ser un instrumento fundamental a la hora de garantizar la eficacia de las medidas contra las prácticas abusivas. A menudo, las operaciones de evasión fiscal son muy complejas y pueden abarcar muchos Estados miembros y terceros países, por lo que los Estados miembros tienen cada vez más dificultades para detectarlas y combatirlas por sus propios medios. Además, la aplicación de medidas antiabuso concretas exige por parte de las administraciones fiscales una ingente labor probatoria, lo que hace aún más importante su cooperación. Asimismo sería útil que los Estados miembros *compartieran las mejores prácticas* desarrolladas a escala nacional.

Tipos de normas contra las prácticas abusivas corrientes en la legislación de los Estados miembros

Normas relativas a las]sociedades extranjeras controladas (SEC). Las normas SEC tienen como principal objetivo evitar que las empresas residentes evadan impuestos en su propio país desviando sus ingresos hacia filiales situadas en países con niveles de imposición inferiores, y, tal como ha reconocido el TJE, suelen constituir instrumentos adecuados para conseguirlo. El ámbito de aplicación de las normas SEC se determina con arreglo a criterios relacionados con el control, el nivel real de imposición, la actividad y el tipo de renta de las compañías extranjeras controladas. Dichas normas establecen habitualmente que los beneficios de una SEC pueden imputarse a su empresa matriz y ser gravados conforme al régimen impositivo aplicable a esta última. En virtud de las normas SEC, los beneficios de una filial reciben un tratamiento fiscal diferente por el mero hecho de estar situada ésta en otro Estado miembro. Tal diferencia de trato constituye una discriminación, salvo que exista una diferencia de situación objetiva y significativa que lo justifique. Paralelamente, la inclusión de los beneficios de una filial extranjera en los beneficios de la matriz residente constituye un obstáculo a la capacidad de esta última para establecerse en otro Estado miembro a través de filiales.

Si no se quiere suprimir totalmente las normas SEC o renunciar a aplicarlas en la UE o el EEE, habrá que garantizar que su aplicación quede circunscrita a los montajes puramente artificiales. Su alcance podría limitarse mediante el establecimiento de diversas excepciones, tales como una política de distribución aceptable, la exención de ciertas actividades

(auténticamente industriales y profesionales), la cotización en bolsa, etc. Pero, sobre todo, es fundamental que los sujetos pasivos tengan la oportunidad de demostrar, bajo control jurisdiccional, que sus operaciones han sido realizadas con fines comerciales legítimos.

La limitación del alcance de las normas SEC no compromete la aplicación de las normas sobre los precios de transferencia, que pueden servir, más en general, para hacer frente a los acuerdos de precios no comerciales entre empresas vinculadas. Así pues, las normas SEC pueden seguir teniendo utilidad como complemento de las normas relativas a la determinación de la residencia de una sociedad o a los precios de transferencia en la medida en que constituyen un instrumento para combatir los tipos de operaciones fiscales más artificiales, como por ejemplo, la desviación de los beneficios (no realizados) hacia compañías controladas que no se hallan realmente establecidas en otros Estados miembros o Estados EEE. Sin embargo, los Estados miembros deben cerciorarse de que dichas medidas no se aplican a los establecimientos secundarios situados en otros Estados miembros o países del EEE que lleven a cabo actividades empresariales auténticas, y de que quedan limitadas a lo estrictamente necesario para lograr el objetivo expreso de evitar una transferencia artificial de beneficios.

Normas relativas a la subcapitalización. La concepción de las normas de subcapitalización se ha abordado desde muy diversas ópticas, reflejo de las distintas mentalidades y tradiciones jurídicas existentes en los Estados miembros. Sin embargo, el trasfondo es similar. La financiación mediante acciones y mediante deuda tienen distintas repercusiones a nivel tributario. La financiación de una empresa mediante acciones suele dar lugar a una distribución de beneficios a los accionistas en forma de dividendos, pero, únicamente, tras la imposición de dichos beneficios a nivel de la filial. La financiación mediante deuda da lugar al pago de intereses a los acreedores (que pueden ser también los accionistas), si bien dichos pagos reducen generalmente los beneficios imponibles de la filial. Los dividendos y los intereses pueden tener también distintas repercusiones por lo que a las retenciones a cuenta se refiere. El diferente trato al que está sometida en virtud de la legislación tributaria nacional (y a escala bilateral) la financiación mediante deuda o acciones, como consecuencia del cual los derechos de imposición del Estado de origen sobre los intereses son más limitados que aquellos sobre los dividendos, hace que la financiación mediante deuda sea considerablemente más atractiva en un contexto transfronterizo y pueda provocar, por tanto, la erosión de la base imponible del Estado en que esté situada la filial.

Mediante la total supresión de las normas sobre subcapitalización o excluyendo de su ámbito de aplicación las operaciones con los prestatarios residentes en otros Estados miembros o en los países del EEE, se pondría fin a la diferencia de trato entre filiales residentes motivada por el lugar de implantación de su empresa matriz, esto es, la UE o el EEE. No obstante, la Comisión opina que los Estados miembros deberían ser capaces de proteger sus bases imponibles de la erosión artificial a través de una financiación mediante deuda estructurada. A raíz de la sentencia en el asunto *Lankhorst*, algunos Estados miembros han tratado de evitar la imputación de discriminación ampliando la aplicación de sus normas sobre subcapitalización a las relaciones puramente nacionales. Tal como se ha señalado anteriormente, no parece que sea ésta la mejor forma de proceder.

En la sentencia *Thin Cap* el TJE confirmó que las medidas destinadas a evitar la subcapitalización no eran inaceptables en sí mismas. Ahora bien, es preciso limitar su aplicación a los montajes puramente artificiales. Ello podría lograrse garantizando que las condiciones de las operaciones de financiación mediante deuda entre sociedades vinculadas no rebasen los límites de lo que habrían acordado unas partes no vinculadas o que se basen en

razones comerciales válidas. La Comisión considera que los principios establecidos por el TJE en relación con las normas sobre subcapitalización pueden aplicarse asimismo a las normas sobre precios de transferencia, fundamentales para el mantenimiento de los sistemas fiscales nacionales. Los Estados miembros no pueden hacer funcionar con eficacia sus sistemas fiscales a menos que puedan garantizar que sus bases imponibles no sufren una erosión debido a los acuerdos en condiciones no comerciales entre empresas vinculadas.

4. APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS CONTRA LAS PRÁCTICAS ABUSIVAS EN RELACIÓN CON TERCEROS PAÍSES

Las normas SEC determinan el tratamiento fiscal de los beneficios de una empresa extranjera controlada por una empresa residente. Dado que dichas normas están destinadas y afectan, por tanto, exclusivamente, a los accionistas residentes con una influencia decisiva sobre una empresa extranjera (generalmente una matriz dentro de un grupo empresarial), su eje es la posibilidad de establecimiento de las empresas (y, en su caso, de los particulares) en otros países, a través de filiales. Paralelamente, las normas sobre subcapitalización aplicadas por los Estados miembros se destinan exclusivamente a los acuerdos de financiación mediante deuda de un grupo, es decir, sólo se aplican en aquellas situaciones en las que un accionista extranjero posee una participación sustancial en la filial residente. Así, su eje es también, claramente, la libertad de establecimiento y, como ocurre con las normas SEC, su aplicación debe evaluarse, exclusivamente a la luz del artículo 43 del Tratado CE[18].

Dado que la legislación comunitaria no exige que los Estados miembros eviten la discriminación en relación con el establecimiento de sus ciudadanos fuera de la Comunidad o con el establecimiento de nacionales de terceros países en un Estados miembro[19], en el caso de una empresa controlada o de un acreedor/accionista residente en un tercer país no se plantea la cuestión de la discriminación. Así pues, no debería impedirse a los Estados miembros aplicar las normas SEC y sobre subcapitalización en relación con terceros países. La legislación comunitaria no impone ninguna condición en cuanto a la legitimidad de la aplicación de dicha legislación a las operaciones realizadas fuera de la UE[20].

No obstante, si la aplicación de dichas normas no quedara limitada a situaciones y transacciones entre empresas de un grupo (o entre partes vinculadas cuando una tenga una influencia decisiva sobre la otra) y en la medida en que así sea, tendrían que atenerse al artículo 56 del Tratado CE, y también en el caso de los terceros países, aplicarse exclusivamente a los montajes artificiales (con excepción de las situaciones en que no exista un intercambio de información adecuado con el tercer país en cuestión).

Las directivas sobre el impuesto de sociedades sólo se aplican a las empresas constituidas en los Estados miembros y su principal objetivo es crear *dentro de la Comunidad* condiciones análogas a las existentes en un mercado nacional eliminando las trabas fiscales a las reorganizaciones transfronterizas y al pago de dividendos, intereses y cánones. Así pues, no parece que las operaciones destinadas a evitar las retenciones a cuenta por pagos a entidades

---

18 *Lasertec,* C-492/04, apdo. 20.

19 Tal como manifestó el TJE en *ICI* : « (…),cuando el litigio sometido al Juez nacional se refiere a una situación ajena al ámbito de aplicación del Derecho comunitario, éste no obliga a dicho Juez a interpretar su legislación en un sentido conforme al Derecho comunitario ni a dejar de aplicar dicha legislación. (…)» apdo. 34.

20 Su aplicación puede, sin embargo, estar descartada por un convenio de doble imposición.

no europeas se inscriban en su ámbito de aplicación, si no tienen una finalidad comercial. A este respecto, cabe señalar que estos montajes destinados a lograr la evasión fiscal se combaten mejor mediante una aplicación coordinada, si no uniforme, de las medidas antiabuso.

La Comisión considera que, por lo que respecta en particular a la aplicación de sus medidas antiabuso a las operaciones de evasión fiscal internacionales, los Estados miembros, a fin de proteger sus bases imponibles, deberían tratar de coordinar mejor las citadas medidas en relación con terceros países. Dicha coordinación puede abarcar la cooperación administrativa (por ejemplo, intercambio de información y puesta en común de las mejores prácticas). La Comisión desearía alentar asimismo a los Estados miembros, en su caso, a intensificar la cooperación administrativa con sus socios comerciales no pertenecientes a la UE.

5. CONCLUSIONES

El TJE ha dictado una serie de sentencias importantes en este ámbito en las que ha precisado las limitaciones existentes en el uso legítimo de las normas contra las prácticas abusivas. Dichas sentencias van a tener seguramente una gran repercusión en las normas vigentes, formuladas sin tener en mente tales limitaciones. Ha quedado especialmente claro que dichas normas no deben aplicarse de forma excesivamente amplia, sino que deben circunscribirse a aquellas situaciones en que no exista un auténtico establecimiento o, más en general, cuando no exista una justificación comercial a las mismas.

Así pues, es preciso que los Estados miembros lleven a cabo una revisión general de las normas que aplican a fin de combatir las prácticas abusivas. La Comisión está dispuesta a apoyarles y asistirles en esta tarea. En su opinión, aunque el TJE ha establecido criterios claros que deben aplicarse en situaciones concretas, aún existe cierto margen para explorar la aplicación práctica de dichos principios de forma más general y más allá de las circunstancias particulares en las que se han planteado. Por consiguiente, la Comisión invita a los Estados miembros y a los demás interesados a colaborar con ella a fin de impulsar una mayor comprensión de las repercusiones de los sistemas fiscales de los Estados miembros. La Comisión es además partidaria de explorar más en detalle la posibilidad de adoptar soluciones coordinadas específicas en estrecha cooperación con los Estados miembros a fin de:

- elaborar definiciones comunes de los conceptos de prácticas abusivas y montaje puramente artificial (a fin de orientar en la aplicación de dichos conceptos en el ámbito de la fiscalidad directa);

- intensificar la cooperación administrativa para detectar e impedir de forma más eficaz las operaciones fiscales que propician los abusos y el fraude;

- poner en común las mejores prácticas compatibles con la legislación comunitaria, en particular, con vistas a garantizar la proporcionalidad de las medidas contra las prácticas abusivas;

- reducir las posibles discrepancias que dan lugar a una no imposición involuntaria; y

- garantizar una mayor coordinación de las medidas contra las prácticas abusivas en relación con terceros países.

La Comisión invita al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo a que emitan un dictamen sobre la presente comunicación.