

LAS MEDIDAS ANTI-ABUSO EN LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA Y EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y SU COMPATIBILIDAD CON EL DERECHO COMUNITARIO

Directores

María Teresa Soler Roch
Fernando Serrano Antón

Autores

José Manuel Almudí Cid
José Manuel Calderón Carrero
Pablo Chico de la Cámara
Francisco Alfredo García Prats
Pedro M. Herrera Molina
Javier Martín Fernández
Adolfo J. Martín Jiménez
Luz María Ruibal Pereira
Fernando Serrano Antón

Colaboradores

María Luisa Marín Parra
Sara Puyol Sáez



MINISTERIO DE HACIENDA
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES
Madrid, 2002

© Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

Diseño portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF)

Depósito Legal: M-52.083-2002

I.S.B.N.: 84-8008-110-4

N.I.P.O.: 111-02-021-X

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378

C.P. 28035 Madrid (España)

Tel.: 91 339 88 60, Fax: 91 339 87 20

Imprime: Solana e Hijos, A. G., S.A.

ÍNDICE

	<u>Págs.</u>
PRESENTACIÓN, por <i>María Teresa Soler Roch</i>	11

CAPÍTULO 1

EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA EN EL DERECHO ESPAÑOL

por *Pedro M. Herrera Molina y Javier Martín Fernández*

1. Planteamiento	19
2. Evolución de las posturas doctrinales frente al fraude de ley en materia tributaria	23
2.1. El fraude a la ley tributaria como una modalidad del fraude de ley en el ámbito civil	23
2.2. La polémica sobre el fraude a la ley tributaria como una forma de gravar determinadas economías de opción	26
3. Integración analógica de las normas tributarias.....	29
4. Concepto y naturaleza del fraude de ley en materia tributaria	35
5. Delimitación frente a otras figuras	40
5.1. Consideración previa.....	40
5.2. Infracción tributaria	40
5.3. Negocio simulado	41
5.4. Fraude de ley civil	43
5.5. Negocio indirecto	46
5.6. Negocio fiduciario	50
5.7. Economía de opción	51
6. Propuesta interpretativa	53
7. Conclusiones	56

CAPÍTULO 2

LA RESIDENCIA FISCAL Y LA CLÁUSULA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO COMO MEDIDAS ANTI-ABUSO GENERALES EN EL MODELO

DE CONVENIO DE LA OCDE
por *Pablo Chico de la Cámara*

1. Las normas de residencia	59
1.1. La residencia en los Convenios de doble imposición	59

	<u>Págs.</u>
1.2. La residencia en el MC OCDE	60
1.3. Los cambios de residencia hacia paraísos fiscales	62
2. Cláusula del beneficiario efectivo	66
2.1. Planteamiento	66
2.2. Justificación de la cláusula del beneficio efectivo en los Modelos de Convenio	69
2.3. Cláusula del beneficio efectivo en el MC OCDE	71
2.3.1. Regulación	71
2.3.2. Concepto de “beneficiario efectivo” en las distintas clases de rentas	72
2.4. El principio de calificación como instrumento jurídico para salvar el abuso de Tratado	74

CAPÍTULO 3
 LAS MEDIDAS ANTI-ABUSO EN LOS CONVENIOS
 PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL
 por *Fernando Serrano Antón*

1. Introducción	79
2. Las reglas del juego de la fiscalidad internacional actual	80
3. Concepto de abuso de convenio para evitar la doble imposición internacional ...	81
4. Antecedentes y causas de las medidas anti-abuso de los CDIs	82
5. Las condiciones de aplicación de las medidas anti-abuso contenidas en los CDIs	84
6. Las medidas antiabuso utilizadas en los CDIs	86
6.1. El <i>Treaty Shopping</i> . Definición y normas para su lucha	87
6.2. La Cláusula del beneficiario efectivo	92
6.3. La Cláusula de limitación de beneficios	94
6.4. La cláusula anti-abuso de las sociedades de artistas	97
6.5. Sociedades de bienes inmuebles	99
6.6. Las normas de residencia	100
7. El <i>Treaty Override</i> como técnica antiabuso	101
8. Cláusulas anti-abuso en los CDIs suscritos por España	102
9. Otras cláusulas anti-abuso	103
9.1. Transparencia fiscal internacional	104
9.2. Subcapitalización	105
10. La cláusula de buena fe en la aplicación de las medidas anti-abuso de los CDIs	106
11. Conclusión	108

CAPÍTULO 4
 LAS MEDIDAS ANTI-ELUSIVAS/ANTI-ABUSO INTERNAS
 Y LOS CONVENIOS PARA LA ELIMINACIÓN
 DE LA DOBLE IMPOSICIÓN
 por *Adolfo J. Martín Jiménez*

1. Consideraciones preliminares	109
---------------------------------------	-----

	<u>Págs.</u>
2. El uso impropio de los CDIs: Características generales	112
2.1. El concepto de uso impropio de un CDI	112
2.2. Factores relevantes en la apreciación del uso impropio de los CDIs	113
3. Las medidas anti-elusión/anti-abuso en el Derecho Internacional	118
3.1. El abuso del derecho en el Derecho Internacional Público	118
3.2. El uso impropio de los CDIs, el MC OCDE y las cláusulas anti-abuso internas	123
3.3. Algunas observaciones críticas sobre cuestiones controvertidas: La relación Derecho Internacional Público – MC OCDE	130
4. Los CDIs en el ordenamiento español y las cláusulas anti-abuso/elusión internas	134
4.1. La opinión de la Administración y la doctrina de los tribunales	134
4.2. La interrelación de las cláusulas generales anti-abuso/elusión con los CDIs desde una perspectiva constitucional	139
4.2.1. Nota previa: las cláusulas anti-abuso generales y su relación con los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica	139
4.2.2. La supremacía de los CDIs <i>versus</i> las cláusulas internas anti-abuso: ¿un conflicto aparente a la luz de las normas constitucionales españolas?	141
5. La relación entre las cláusulas anti-abuso generales, las cláusulas anti-abuso específicas y los CDIs	145
5.1. Introducción	145
5.2. El caso de los CDIs con un umbral anti-abuso específico: relación con las cláusulas internas anti-abuso generales	146
5.3. La relación de las cláusulas internas específicas con los CDIs	148
5.3.1. La venta de acciones de sociedades cuyo principal activo está constituido por inmuebles	149
5.3.2. Las operaciones vinculadas y la regla del valor de mercado	150
5.3.3. La subcapitalización	151
5.3.4. El método de exención de los art. 20. <i>bis</i> y 20. <i>ter</i> LIS y la exención de los CDIs	154
5.3.5. La transparencia fiscal internacional	155
6. Una reflexión final	161

CAPÍTULO 5
 LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ANTI-ABUSO
 Y EL DERECHO COMUNITARIO
 por *Francisco Alfredo García Prats*

1. Introducción	163
1.1. Consideraciones generales	163
1.2. Planteamiento del trabajo	165
2. La lucha contra la evasión fiscal y la elusión fiscal internacionales en el ordenamiento comunitario	167
3. La formulación de la doctrina del ejercicio abusivo de los derechos derivados de una disposición comunitaria por parte del TJCE. ¿Existe un concepto de abuso del Derecho Comunitario?	168

	<u>Págs.</u>
3.1. Reconocimiento del abuso de los derechos derivados de una disposición comunitaria	170
3.2. Órgano de reconocimiento de la situación abusiva	171
3.3. Mecanismos de reacción: corrección del abuso del Derecho Comunitario	172
3.4. Consecuencias y causas de dicha configuración	173
3.5. Traslación de la doctrina “anti-abuso” al ámbito tributario	174
4. El riesgo de evasión fiscal como criterio de justificación de las medidas fiscales discriminatorias o restrictivas de las libertades fundamentales	176
4.1. Subcapitalización	180
4.2. Transparencia fiscal internacional	181
4.3. Cláusulas sobre limitación de beneficios en los Convenios de doble imposición	182
5. La formulación de las medidas anti-abuso en el Derecho Comunitario: medidas tributarias anti-abuso y Derecho Comunitario derivado	184
5.1. Medidas anti-abuso de la normativa tributaria en Derecho Comunitario: inventario	184
5.2. Las medidas anti-abuso en la directiva 90/435	189
5.3. Las medidas anti-abuso en la directiva 90/434	196
6. Conclusiones	204

CAPÍTULO 6
 LA COMPATIBILIDAD DE LOS REGÍMENES FISCALES
 PRIVILEGIADOS EN LA UNIÓN EUROPEA CON LOS
 CRITERIOS CONTENIDOS EN EL CÓDIGO
 DE CONDUCTA Y LAS NORMAS SOBRE
 AYUDAS DE ESTADO
 por *Luz María Ruibal Pereira*

1. Introducción	207
2. Vías para determinar la competencia fiscal lesiva	210
2.1. El Código de Conducta	211
2.2. Las ayudas de Estado	216
2.3. La coordinación entre ambos procedimientos	221
3. El Informe Primarolo	224
3.1. Cuestiones generales	224
3.2. Análisis de las medidas fiscales perniciosas	226
3.2.1. Servicios financieros, financiación de grupos y pago de cánones	226
3.2.2. Actividades de seguro y reaseguro	227
3.2.3. Servicios intragrupo	228
3.2.4. Sociedades <i>holding</i>	230
3.2.5. Sociedades exentas y <i>offshore</i>	232
3.2.6. Otras medidas	233
3.3. Efectos del Informe Primarolo	234
4. Anexo C del Informe Primarolo, en el que se contienen las medidas fiscales que han recibido una evaluación positiva	235

CAPÍTULO 7
 LA NORMATIVA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL
 INTERNACIONAL EN LOS ESTADOS UNIDOS
 por *José Manuel Almudí Cid*

1. Introducción	239
2. Las medidas anti-elusión en el ordenamiento interno	240
2.1. Limitaciones al cambio de residencia	240
2.2. Rentas obtenidas a través de entidades ubicadas en el extranjero	242
2.2.1. El origen del régimen de Entidades Extranjeras Controladas.....	242
2.2.2. Fundamento del régimen de Entidades Extranjeras Controladas	247
2.2.3. El régimen fiscal de las Entidades Extranjeras Controladas	250
2.3. Transmisión de activos a entidades extranjeras	256
2.4. Precios de Transferencia	257
2.5. Subcapitalización	261
3. El papel de la jurisprudencia en la lucha contra la elusión fiscal internacional	262
4. Las medidas anti-abuso en los Convenios para evitar la Doble Imposición internacional	264
4.1. La cláusula de inaplicación del Convenio	264
4.2. La cláusula del beneficiario efectivo	267
4.3. Otras medidas	268

CAPÍTULO 8
 EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE
 ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN UN
 CONTEXTO DE GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA
 Y COMPETENCIA FISCAL PERNICIOSA
 por *José Manuel Calderón Carrero*

1. La funcionalidad actual desempeñada por el intercambio de información entre Administraciones tributarias estatales: el redimensionamiento del intercambio de información en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa	270
2. El fundamento o cauce jurídico que posibilita el intercambio de información entre Administraciones tributarias	280
2.1. El fundamento de los intercambios de información bilaterales y unilaterales y su conexión con el secreto tributario y el derecho de autodeterminación informativa	280
2.2. La interrelación entre los requerimientos extraterritoriales de información y los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones tributarias	290
3. El mecanismo de intercambio de información entre Administraciones tributarias establecido en los Convenios de Doble Imposición y en la Directiva 77/799/CEE	293
3.1. Delimitación del ámbito operativo de la cláusula de intercambio de información prevista en los CDIs y en el Derecho Comunitario Europeo	293
3.1.1. Ambito objetivo del intercambio de información	294

	<u>Págs.</u>
3.1.2. Ambito subjetivo del intercambio de información	296
3.1.3. Ambito temporal del intercambio de información	297
3.2. La obligación de intercambio de información en el marco de los CDIs y del Derecho Comunitario Europeo: especial referencia a los límites que presenta tal obligación	299
3.3. El tratamiento jurídico de la información intercambiada: la confidencialidad y el uso de los datos suministrados en el marco de los CDIs y de la Directiva 77/799/CEE	306
3.4. Valor jurídico-probatorio de la información intercambiada	309
3.5. Modalidades de intercambio de información	310
3.6. Los derechos de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información	311
3.6.1. La actual configuración de los derechos de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información	312
3.6.2. En torno a la necesidad de reconfigurar los derechos de los obligados tributarios en el seno del procedimiento de intercambio de información: argumentos a favor y en contra	330
3.6.3. Una propuesta para reequilibrar la posición de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información	334
4. Breve examen de las últimas iniciativas desarrolladas por la OCDE y la Comisión UE tendentes a maximizar la eficacia del intercambio de información entre Administraciones tributarias en materia fiscal	339
4.1. La iniciativa dirigida a lograr un grado aceptable de intercambio de información fiscal entre Estados miembros OCDE y “área de baja tributación”	339
4.2. Iniciativas tendentes a mejorar la eficacia del intercambio de información entre Estados miembros de la OCDE	344
4.2.1. Supresión de los obstáculos jurídicos que dificultan el intercambio de información	344
4.2.2. Otras iniciativas tendentes a reforzar la efectividad del intercambio de información modificando su actual configuración jurídica	346
4.2.3. Iniciativas destinadas a la supresión de dificultades prácticas que obstaculizan la efectividad de los intercambios de información ...	348
BIBLIOGRAFÍA, por <i>Sara Puyol Sáez</i> y <i>María Luisa Marín Parra</i>	351