

LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO LÍMITE COMUNITARIO A LA ARTICULACIÓN DE CLÁUSULAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL: UNA NOTA SOBRE LA STJUE DE 5 DE JULIO DE 2012, ASUNTO SIAT, C-318/10*

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto el estudio de las implicaciones derivadas de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 5 de julio de 2012 (asunto *SIAT*, C-318/10), que aborda la compatibilidad con la libre prestación de servicios de una medida nacional que establece una presunción de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal excluyendo la deducibilidad fiscal de determinados gastos cuando tienen lugar en el marco de operaciones transfronterizas con sujetos que disfrutaban de un régimen fiscal privilegiado.

El aspecto más reseñable de esta sentencia reside en la aportación que hace el TJUE introduciendo un nuevo límite comunitario a la configuración de las cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal nacionales que generan restricciones excesivas al ejercicio de las libertades comunitarias. El Tribunal de Justicia termina considerando que la cláusula antiabuso belga resulta contraria al Derecho Comunitario por contravenir el principio de seguridad jurídica, en la medida en que está configurada de tal forma que «no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación».

A nuestro juicio, podríamos estar ante un importante pronunciamiento seminal del TJUE, en cuanto aporta una formulación comunitaria del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, con todo lo que ello conlleva de cara a la configuración de determinado tipo de cláusulas nacionales de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Palabras clave: límites comunitarios a la configuración de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y la evasión fiscal, presunciones de fraude y evasión fiscal y Derecho Comunitario, principio comunitario de seguridad jurídica y sus implicaciones, libre prestación de servicios y medidas fiscales restrictivas y su justificación.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ047556).

THE LEGAL CERTAINTY PRINCIPLE AS AN EU LIMITATION FOR ARTICULATING ANTI-ABUSE CLAUSES: A COMMENTARY TO THE ECJ RULING OF JULY 5, 2012, *SIAT* CASE, C-318/10*

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Abstract:

THIS article analyses the implications of the recent judgment of the Court of Justice of the European Union, of 5 July 2012 (Case *SIAT*, C-318/10), which addresses the compatibility with the freedom to provide services of a national measure which establishes a presumption of tax fraud and evasion that excludes the tax deductibility of certain expenses when they occur within the context of cross-border transactions with persons who enjoy a privileged tax regime. The most remarkable aspect of this judgment lies in the contribution made by the ECJ introducing a EU new limit for the shaping of domestic measures against fraud and tax evasion. The Court concluded that the Belgian anti-abuse provision is contrary to Community law because it violates the principle of legal certainty, to the extent that is configured so that it is «not possible to determine in advance and with sufficient precision its scope of application».

Keywords: EU limits for setting antiabuse clauses, presumptions of tax fraud and evasion and EU Law, principle of legal security and its implications, freedom to provide services and restrictive tax measures and their justification.

* See the full text of this case in *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ047556).

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes de hecho y cuestión prejudicial planteada.
3. Posición adoptada por el TJUE.
4. Algunas consideraciones sobre la sentencia del TJUE: las implicaciones derivadas del principio comunitario de seguridad jurídica para la configuración de cláusulas de prevención y lucha contra el fraude y contra la evasión fiscal que generen restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales del TFUE.

NOTA: Trabajo elaborado en el marco del Proyecto de Investigación «La fiscalidad directa en la Unión Europea: entre competencia y convergencia», financiado por la Dirección General de Investigación y Gestión del Plan Nacional de I+D+i del Ministerio de Educación y Ciencia (DER2010-20000).

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de las implicaciones derivadas de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) en el caso *SIAT* [C-318/10 (NFJ047556)], la cual aborda la compatibilidad con la libre prestación de servicios de una cláusula especial antifraude y contra la evasión fiscal establecida en la legislación belga.

El interés que, a mi juicio, posee este pronunciamiento comunitario radica en que revela la posición del TJUE sobre la compatibilidad con el Derecho Comunitario de cláusulas antifraude y contra la evasión fiscal (antiabuso) que poseen carácter discriminatorio y pivotan sobre una presunción de fraude fiscal (*lato sensu*) basada en el carácter transfronterizo de la operación y el bajo nivel de tributación que disfruta el prestador de los servicios. Ciertamente, estamos ante cuestiones que en cierta medida y con algunas variaciones ya han sido objeto de examen por el TJUE a través de un conjunto de sentencias precedentes (por ejemplo, en los casos *Cadbury Schweppes*, *Vestergaard*, *Baxter*, *Laboratorios Fournier*, *Lammers & Loeff*, *Eurowings*, *Test Claimants in Thin Cap*, entre otras). No obstante, posiblemente el aspecto más reseñable de esta sentencia reside en la aportación que hace el TJUE introduciendo un nuevo límite comunitario a la configuración de las cláusulas antifraude y contra la evasión fiscal nacionales que generan restricciones excesivas al ejercicio de las libertades comunitarias. Así, el Tribunal de Justicia termina considerando que la cláusula antifraude fiscal belga resulta contraria al Derecho Comunitario por contravenir el principio de seguridad jurídica, en la medida en que está configurada de tal forma que «no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación». A nuestro juicio, podríamos estar ante un importante pronunciamiento seminal del TJUE, en cuanto aporta una formulación comunitaria del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, con todo lo que ello conlleva de cara a la configuración de determinado tipo de cláusulas nacionales contra el fraude y la evasión fiscal.

La primera parte del trabajo está dedicada a exponer los antecedentes y el pronunciamiento del Tribunal de Justicia, en tanto que la segunda recoge una serie de consideraciones sobre el alcance y posibles implicaciones del pronunciamiento comunitario.

2. ANTECEDENTES DE HECHO Y CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

El pronunciamiento del TJUE versa sobre la aplicación de una cláusula especial antifraude fiscal recogida en la legislación fiscal belga que sujeta a la observancia de unos requisitos específicos la deducibilidad de determinados gastos derivados de servicios (*lato sensu*) transfronterizos.

En particular, el precepto controvertido viene siendo el artículo 54 del Código de Impuestos sobre la renta (CIR 1992, en adelante) belga que establece que:

«Los intereses, cánones abonados por la licencia de uso de patentes, modelos de utilidad y otros derechos análogos o las remuneraciones de prestaciones o servicios no se considerarán gastos profesionales cuando se abonen o se atribuyan directa o indirectamente a un contribuyente al que se aplique el artículo 227 o a un establecimiento extranjero, que, en virtud de lo dispuesto en la normativa del país en que estén establecidos, no estén sujetos a un impuesto sobre la renta o tributen por tales rendimientos con arreglo a un régimen impositivo mucho más ventajoso que aquel al que están sujetos dichos rendimientos en Bélgica, a menos que el contribuyente justifique mediante cualquier vía jurídica que responden a operaciones reales y veraces y que no sobrepasan los límites normales.»

El litigio fiscal que se suscitó en relación con la aplicación de este precepto tuvo lugar en el siguiente contexto fáctico.

Una sociedad de Derecho belga (SIAT) creó en 1991 una filial común (X) con un grupo nigeriano con el objeto de explotar palmerales para producir aceite de palma. Los acuerdos entre las partes estipulaban que SIAT, por un lado, prestaría servicios remunerados y vendería equipos a la filial común (X) y, por otro, cedería una parte de los beneficios que obtuviera, en concepto de comisión por aportación de clientela, a la sociedad matriz del grupo nigeriano, la sociedad luxemburguesa Megatrade International (MISA) (en lo sucesivo, MISA).

En 1997 tuvieron lugar una serie de controversias entre las partes (SIAT y MISA) acerca del importe exacto de las comisiones adeudadas por SIAT. Estas controversias entrañaron la finalización de la asociación y la adopción, por parte de SIAT, de la obligación de abonar a MISA 2.000.000 de USD para saldar todas las deudas. En consecuencia, SIAT inscribió en el capítulo de gastos de sus cuentas cerradas a 31 de diciembre de 1997 un importe de 28.402.251 BEF en concepto de pago de las comisiones adeudadas a MISA.

Al observar que MISA tenía la condición de sociedad *holding* regulada por la *Loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières* luxemburguesa de 31 de julio de 1929 y que, en consecuencia, no estaba sujeta a un impuesto análogo al impuesto de sociedades belga, la Administración tributaria belga aplicó el referido artículo 54 del CIR 1992 y no admitió la deducción del importe de 28.402.251 BEF en concepto de gastos profesionales.

Tras el recurso interpuesto por SIAT contra la resolución de la Administración tributaria, el Tribunal de Primera Instancia de Bruselas, mediante Sentencia de 21 febrero de 2003, y la Corte de Apelación de Bruselas, mediante Sentencia de 12 de marzo de 2008, confirmaron la postura de dicha Administración.

SIAT interpuso un recurso de casación ante la Corte de Casación, la cual, al tener dudas en cuanto a la interpretación del artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea (CE, en adelante)¹, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¹ Nótese que la cuestión prejudicial se plantea y se resuelve a la luz del artículo 49 del Tratado de la Comunidad Europea, en la medida en que los hechos que originaron el litigio tuvieron lugar antes del 1 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa. El referido precepto (art. 49 CE) se corresponde con el actual artículo 56 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE, en adelante).

«¿Debe interpretarse el artículo 49 de la CE, en su versión aplicable al caso de autos, habida cuenta de que los hechos que originaron el litigio tuvieron lugar antes del 1 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa, en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro según la cual las retribuciones por prestaciones o servicios no se consideran gastos profesionales deducibles cuando se pagan o atribuyen directa o indirectamente a un contribuyente que reside en otro Estado miembro o a un establecimiento extranjero que, en virtud de la legislación del país en el que está establecido, no estén sujetos a un impuesto sobre la renta o tributen por tales rendimientos con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sujetos tales rendimientos en el Estado miembro cuya normativa nacional es objeto de litigio, a menos que el contribuyente justifique por cualquier vía jurídica que tales retribuciones responden a operaciones reales y veraces y que no sobrepasan los límites normales, mientras que dicha prueba no se exige para poder deducir las retribuciones por prestaciones o servicios abonadas a un contribuyente residente en dicho Estado miembro, aun cuando este no estuviera sujeto al impuesto sobre la renta o estuviera sujeto a un régimen fiscal considerablemente más favorable que el régimen de Derecho común de dicho Estado?»

3. POSICIÓN ADOPTADA POR EL TJUE

El TJUE comenzó centrando el objeto de la cuestión prejudicial en torno al análisis de la compatibilidad con la libre prestación de servicios del artículo 49 de la CE de una normativa nacional, como la controvertida (art. 54 CIR 1992), en virtud de la cual las remuneraciones de prestaciones o servicios abonadas por un contribuyente residente a una sociedad no residente no se consideran gastos profesionales deducibles cuando esta no está sujeta, en el Estado miembro en el que está establecida, a un impuesto sobre la renta o tributa, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que se someten dichos rendimientos en el primer Estado miembro, a menos que el contribuyente demuestre que las remuneraciones corresponden a operaciones reales y veraces y no superan los límites normales, mientras que, según la regla general, tales remuneraciones son deducibles en concepto de gastos profesionales cuando son necesarias para adquirir o conservar los rendimientos imponibles y el contribuyente justifica su realidad y su importe.

Sobre la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios

Una vez centrado el objeto de la cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia procedió a analizar la eventual presencia de una restricción a la libre prestación de servicios.

Tales restricciones existen cuando una normativa nacional tiene por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro, o simplemente cuando tales medidas nacionales prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad.

El TJUE recordó que la libre prestación de servicios del artículo 49 de la CE (actual art. 56 TFUE) confiere derechos no solo al prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios²

² SSTJUE de 4 de diciembre de 2008, *Jobra*, C-330/07 (NFJ031374), Rec. p. I-9099, apartado 19, y de 22 de diciembre de 2010, *Tankreederei I*, C-287/10 (NFJ041163), Rec. p. I-0000, apartado 15; de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr*,

(libre prestación de servicios pasiva, como indicó el Abogado General Sr. P. Cruz Villalón en el punto 51 de sus conclusiones de 29 de septiembre de 2011).

A los efectos de determinar la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios generada por la normativa fiscal belga, el TJUE puso de manifiesto como los requisitos materiales a los que estaba sujeta la deducción de gastos profesionales/empresariales en el marco de una operación interna y de una prestación transfronteriza eran distintos.

Así, el Tribunal de Justicia identificó una regla general aplicable a operaciones de prestaciones de servicios puramente internas, de acuerdo con la cual el contribuyente debe aportar prueba de la realidad y del importe de los gastos realizados, ya que, según el Gobierno belga, la Administración tributaria da por supuesta la necesidad de estos gastos para adquirir o conservar los rendimientos imponibles. Además, con arreglo al artículo 53, número 10, del CIR 1992, el importe de los gastos no debe sobrepasar de manera desproporcionada las necesidades profesionales.

En cambio, en virtud de la regla especial (aplicable a prestaciones de servicios transfronterizas), para enervar la presunción del carácter no deducible de los gastos el contribuyente debe demostrar, por un lado, que responden a operaciones reales y veraces, lo que implica, con arreglo a la circular administrativa de carácter interpretativo del CIR 1992, demostrar que los gastos se inscriben en el marco habitual de las operaciones profesionales, que responden a una necesidad industrial, comercial o financiera y que tienen, o deben tener normalmente, una compensación en el conjunto de la actividad de la empresa. De la misma circular interpretativa se desprende que no basta, a este respecto, con presentar actos y documentos de forma jurídica válida, sino que es necesario antes que nada obtener la convicción razonable del funcionario de la Administración tributaria en lo que se refiere a la realidad y la veracidad de las operaciones de que se trate. Como señaló el Gobierno belga, el contribuyente debe demostrar la inexistencia de simulación de las operaciones profesionales a fin de obtener la deducción. Por otro lado, el contribuyente ha de demostrar que los gastos profesionales de que se trata no superan los límites normales, lo que entraña, según las explicaciones aportadas por el Gobierno belga durante la vista ante el Tribunal de Justicia, que se proceda a una comparación de la operación de que se trate con la práctica normal de los operadores en el mercado, siendo así que el artículo 53, número 10, del CIR 1992 solo excluye de la deducción, en relación con los gastos profesionales efectuados en beneficio de contribuyentes establecidos en Bélgica, los que se demuestren «desproporcionados».

A la vista de todas estas circunstancias, el TJUE consideró que la presunción de falta de deducibilidad de los gastos profesionales y los requisitos materiales a los que se subordina su posible deducción, establecidos en el artículo 54 del CIR 1992, hacen que la obtención de esta sobre la base de dicho artículo sea más difícil que cuando la deducción se concede con arreglo a la regla general establecida en el artículo 49 del mismo Código.

Junto a ello, el TJUE destaca que la regla especial del artículo 54 del CIR 1992 puede aplicarse cuando se abonan las remuneraciones a prestadores que, en virtud de lo dispuesto en la normativa del Estado miembro en el que están establecidos, no están sujetos a un impuesto sobre los rendimien-

C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 34; de 3 de octubre de 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04 (NFJ024304), Rec. p. I-9641, apartado 32, y de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, C-233/09 (NFJ038931), Rec. p. I-6649, apartado 24.

tos, o tributan, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un «régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sometidos dichos rendimientos en Bélgica». Como admitió el propio Gobierno belga, a falta de precisiones normativas o de circulares administrativas sobre lo que debe entenderse por «un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sometidos dichos rendimientos en Bélgica», la apreciación relativa a la aplicabilidad de la regla especial se efectúa de manera casuística por la Administración tributaria, sometida al control de los tribunales nacionales. Esta circunstancia fue valorada especialmente por el TJUE que, siguiendo el criterio del Abogado General, concluyó que el ámbito de aplicación de dicha regla especial no se determina con precisión suficiente con carácter previo, y, en una situación en la que el prestador de servicios está establecido en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y está sujeto en aquel a un régimen impositivo más ventajoso que aquel al que están sujetos estos rendimientos en Bélgica, existe incertidumbre en cuanto a si dicho régimen se considerará un «régimen considerablemente más ventajoso» y si, por tanto, la regla especial se aplicará.

Así las cosas, el TJUE consideró que una regla especial, que establece requisitos para obtener la deducción de los gastos profesionales más estrictos que los previstos por la regla general y cuyo ámbito de aplicación no está determinado con precisión con carácter previo, puede disuadir, por un lado, a los contribuyentes belgas de ejercer su derecho a la libre prestación de servicios y de recurrir a los servicios de prestadores establecidos en otro Estado miembro, y, por otro, a estos de ofrecer sus servicios a destinatarios establecidos en Bélgica³. Es decir, a juicio del TJUE el artículo 54 del CIR 1992 articula una restricción a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 49 de la CE.

Situación objetivamente comparable

En este mismo contexto, el TJUE rechazó la argumentación esgrimida por varios Gobiernos nacionales (belga, francés y portugués) en el sentido de que un contribuyente residente que efectúa un pago a otro residente se halla en una situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente que efectúa un pago a un no residente que tiene derecho a un régimen fiscal considerablemente más ventajoso que el régimen belga. En esencia, se alega, por tanto, que en una situación transfronteriza el riesgo de fraude fiscal es mayor y los prestadores de servicios no están sometidos directamente al control de la Administración tributaria belga. El TJUE salió al paso frente a esta argumentación destacando que la diferencia de trato que articula la medida nacional controvertida (el art. 54 CIR 1992) no afecta a los prestadores de servicios según estén o no establecidos en Bélgica, sino a los destinatarios de los servicios residentes, que sí están directamente sometidos al control de la Administración tributaria belga. Y en relación con estos destinatarios de los servicios residentes, lo cierto es que la Administración tributaria no solo puede imponer los requisitos que han de satisfacerse para tener derecho a dicha ventaja fiscal, que garanticen que esta no se concede en los casos en los que la operación tiene por objetivo esencial eludir el impuesto normalmente adeudado, sino también proceder a los controles y verificaciones necesarios a tal fin. En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia consideró que, desde el punto de vista de la Administración tributaria, el riesgo más elevado en unas situaciones que en otras carece de incidencia sobre la similitud de la situación de los destinatarios de los servicios.

³ Véase, en este sentido, la Sentencia de 6 de junio de 2003, *Skandia y Ramstedt*, C-422/01 (NFJ014747), Rec. p. I-6817, apartado 28 y jurisprudencia citada.

Sobre la justificación de la restricción a la libre prestación de servicios

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una restricción a la libre prestación de servicios solo puede admitirse cuando persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado CE y está justificada por razones imperiosas de interés general, si bien, en tal caso, debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para lograrlo⁴.

Los Gobiernos belga, francés, portugués y del Reino Unido y la Comisión argumentaron que la norma controvertida en el litigio principal podría estar justificada por la lucha contra la evasión y el fraude fiscales, por la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Por su parte, los Gobiernos francés y portugués invocaron la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales.

El TJUE admitió que las causas de justificación esgrimidas constituyen razones imperiosas de interés general que (potencialmente) pueden justificar una restricción del ejercicio de las libertades comunitarias.

Ahora bien, tal posición preliminar fue complementada acto seguido a través de diversas consideraciones sobre cada una de estas causas de justificación.

La lucha contra el fraude fiscal

Así, en primer lugar, el Tribunal de Justicia analizó la eventual aplicación al caso de la justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal, señalando que la mera circunstancia de que un contribuyente residente recurra a los servicios de un prestador de servicios no residente no puede fundamentar una presunción general de práctica abusiva ni justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental⁵. El TJUE recordó que una eventual ventaja fiscal que se derive, para los prestadores de servicios, de una carga fiscal menor a la que estén sometidos en el Estado miembro en el que se hallan establecidos no puede permitir, por sí sola, que otro Estado miembro justifique un trato fiscal menos favorable de los destinatarios de los servicios establecidos en este último Estado⁶. También se reiteraron aquí las condiciones bajo las cuales puede justificarse una restricción a la libre prestación de servicios invocando motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, de suerte que el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional⁷.

⁴ Véanse, en particular, las Sentencias de 5 de junio de 1997, *SETTG*, C-398/95, Rec. p. I-3091, apartado 21; de 18 de diciembre de 2007, *Laval un Partneri*, C-341/05, Rec. p. I-11767, apartado 101, y *Jobra*, antes citada, apartado 27.

⁵ Véanse, por analogía, las Sentencias de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00 (NFJ013486), Rec. p. I-10829, apartado 62; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04 (NFJ023535), Rec. p. I-7995, apartado 50; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04 (NFJ024996), Rec. p. I-2107, apartado 73; de 17 de enero de 2008, *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07 (NFJ026981), Rec. p. I-173, apartado 27, y *Jobra*, antes citada, apartado 37).

⁶ SSTJUE en los asuntos *Eurowings Luftverkehrs*, apartado 44, y *Skandia y Ramstedt*, apartado 52.

⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias en los asuntos *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, apartado 55, y *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apartado 74.

Una vez expuestos los principios que fundamentan esta causa de justificación, el Tribunal procedió a su aplicación al caso. Así, el TJUE consideró que el artículo 54 del CIR 1992 tiene por objeto obstaculizar comportamientos consistentes en disminuir la base imponible de los contribuyentes residentes remunerando prestaciones de servicios inexistentes con el único objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional. Al establecer que las remuneraciones abonadas a los prestadores no residentes no se consideran gastos profesionales a menos que el contribuyente justifique que responden a operaciones reales y veraces y no sobrepasen los límites normales, la norma controvertida, a juicio del TJUE, permite alcanzar el objetivo de prevención del fraude y la evasión fiscal.

La eficacia de los controles fiscales

En segundo lugar, el TJUE consideró la justificación de la medida nacional cuestionada atendiendo a la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que pueden acogerse a esta razón imperiosa de interés general aquellas medidas que, al objeto de garantizar la eficacia de los controles tributarios, que tienen por objeto la lucha contra el fraude fiscal, permiten la verificación, de forma clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en dicho Estado en concepto de gastos profesionales⁸. A juicio del Tribunal de Justicia, la norma belga controvertida cumple con estos parámetros, en la medida en que no excluye de manera absoluta la deducción en concepto de gastos profesionales de las remuneraciones abonadas a prestadores que, en virtud de la normativa del Estado miembro en el que están establecidos, no están sometidos a un impuesto sobre los rendimientos o están sometidos, en relación con los rendimientos de que se trata, a un régimen tributario considerablemente más ventajoso que aquel al que están sujetos dichos rendimientos en Bélgica, sino que permite a los contribuyentes residentes aportar prueba de la realidad y la veracidad de las operaciones efectuadas y del carácter normal de los gastos realizados.

El reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros

En relación con esta causa de justificación, el TJUE recordó que puede admitirse, en particular, cuando el régimen de que se trata tiene por objeto prevenir conductas que pueden poner en entredicho el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio⁹. Se consideró que los comportamientos consistentes en disminuir la base imponible de los contribuyentes residentes remunerando servicios inexistentes pueden poner en entredicho el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas por los contribuyentes residentes en su territorio y menoscabar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros¹⁰, y, por consiguiente, en la medida en que la norma controvertida obstaculiza comportamientos fraudulentos como los descritos permite de este modo al Estado belga ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio, esta norma puede permitir la salvaguardia del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

⁸ Véanse, en este sentido, las Sentencias de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18; de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 24, y de 13 de marzo de 2008, *Comisión/España*, C-248/06 (NFJ028748), apartado 34.

⁹ Véase la Sentencia de 21 de enero de 2010, *SGI*, C-311/08 (NFJ036705), Rec. p. I-487, apartado 60 y jurisprudencia citada.

¹⁰ Véase la sentencia *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 56.

Por tanto, el TJUE consideró que una cláusula específica antifraude como la establecida en el artículo 54 del CIR 1992 es apta para alcanzar los objetivos de la prevención del fraude y la evasión fiscales, de la salvaguardia de la eficacia de los controles fiscales y del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, que, como se deduce de lo que antecede, están estrechamente ligados en este contexto.

Test de proporcionalidad de la medida

Finalmente, el Tribunal de Justicia analizó si la norma cumplía con el test de proporcionalidad, esto es, si iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos legítimos que persigue. El análisis del TJUE basculó en gran medida sobre los principios establecidos en otras sentencias donde se abordó esta cuestión en relación con cláusulas antiabuso.

Así, en primer lugar, el Tribunal de Justicia señaló que de acuerdo con su jurisprudencia, puede considerarse que no va más allá de lo necesario para evitar prácticas abusivas una normativa nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción presenta el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales y en virtud de la cual, en cada caso en que no cabe excluir la existencia de tal montaje, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción¹¹.

En segundo lugar, el TJUE trajo a colación su jurisprudencia *Cadbury Schweppes* de acuerdo con la cual ni los motivos fiscales ni la circunstancia de que las mismas operaciones podrían haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que está domiciliado el contribuyente pueden, por sí mismos, permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trata son irreales y mendaces¹².

En tercer lugar, el Tribunal de Justicia recordó que, cuando la transacción en cuestión va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, para no ser considerada desproporcionada, la medida fiscal correctora debe limitarse a la fracción que supere lo que habría sido convenido en tales circunstancias¹³.

Una vez expuestos los principios que deben observarse para que pueda considerarse cumplido el test de proporcionalidad, el TJUE procedió a su aplicación a la cláusula antifraude nacional controvertida, declarando que, siempre que se cumplan los referidos principios, no parece que, por sí misma, la necesidad de aportar prueba de la realidad y de la veracidad de las operaciones y del carácter normal de los gastos realizados vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos buscados.

Es decir, el TJUE vino a confirmar que la restricción generada por la medida nacional estaba justificada por determinadas razones imperiosas de interés general de naturaleza fiscal, así como que los objetivos perseguidos y los medios articulados para lograr tales objetivos en principio podrían supe-

¹¹ Véase, en este sentido, la sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, antes citada, apartado 82.

¹² Apartado 69 de la sentencia *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada.

¹³ Apartado 72 de la sentencia *SGL*, antes citada.

rar el test de proporcionalidad, siempre que en la práctica se observen los principios expuestos anteriormente. De esta forma, la articulación de requisitos materiales más gravosos en relación con operaciones transfronterizas respecto de las puramente internas en principio no resulta prohibida en determinadas condiciones (principios de compatibilidad UE que deben observar las cláusulas antiabuso nacionales).

Ahora bien, el TJUE terminó cuestionando la compatibilidad con el Derecho de la UE de la cláusula antifraude controvertida, considerando como su configuración técnica generaba restricciones excesivas debido a la incertidumbre sobre sus presupuestos y ámbito de aplicación.

De esta forma, el Tribunal de Justicia, siguiendo en este punto al Abogado General Sr. P. Cruz Villalón (punto 71 de sus conclusiones), destacó que la referida cláusula antifraude especial puede aplicarse cuando se abonan remuneraciones a prestadores que, en virtud de la normativa del Estado miembro en el que están establecidos, no están sujetos a un impuesto sobre la renta o tributan, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sujetos dichos rendimientos en Bélgica. Y, por tanto, tal cláusula o medida impone al contribuyente belga justificar sistemáticamente la realidad y la veracidad de todas las prestaciones y demostrar el carácter normal de todas las remuneraciones vinculadas a estas, sin que la Administración esté obligada a demostrar la existencia siquiera de un indicio de fraude o de evasión fiscales. Ello implica que esta cláusula especial genera una suerte de «presunción de fraude» que permite su aplicación a falta de cualquier criterio objetivo y comprobable por terceros y que pueda servir de indicio de la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional, teniendo en cuenta únicamente el nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido.

El TJUE dio un paso más a la hora de establecer los límites impuestos por el Derecho de la UE frente a cláusulas antiabuso y antifraude que generen restricciones fiscales a las libertades fundamentales del TFUE. Estas cláusulas deben cumplir con una serie de requisitos materiales muy vinculados al concepto de abuso que maneja el TJUE (test de especificidad y artificiosidad) pero también deben estar configuradas de forma compatible con el principio de seguridad jurídica para que no se considere que generan restricciones excesivas o desproporcionadas a raíz del nivel de incertidumbre sobre su ámbito de aplicación.

Así es como habría que entender, en nuestra modesta opinión, las declaraciones del TJUE en los puntos 57 a 59 de la sentencia *SIAT*. En concreto, el Tribunal de Justicia declaró que la cláusula nacional controvertida no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación y deja subsistir dudas en cuanto a su aplicabilidad, y en consecuencia, tal medida no cumple los requisitos de la seguridad jurídica, que exige que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas¹⁴. Una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídica no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos.

¹⁴ El TJUE citó los siguientes precedentes: Sentencias de 7 de junio de 2005, *VEMW y otros*, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 80, y de 16 de febrero de 2012, *Costa y Cifone*, C-72/10 y C-77/10, Rec. p. I-0000, apartado 74.

Así las cosas, el TJUE respondió a la cuestión planteada en el sentido de que el artículo 49 de la CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual las remuneraciones de prestaciones o servicios abonadas por un contribuyente residente a una sociedad no residente no se consideran gastos profesionales deducibles cuando esta no está sujeta, en el Estado miembro en el que está establecida, a un impuesto sobre la renta o tributa, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que el aplicable a estos en el primer Estado miembro, a menos que el contribuyente demuestre que las remuneraciones corresponden a operaciones reales y veraces y no superan los límites normales, mientras que, según la regla general, tales remuneraciones son deducibles en concepto de gastos profesionales cuando son necesarias para adquirir o conservar los rendimientos imponibles y el contribuyente justifica su realidad e importe.

4. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA SENTENCIA DEL TJUE: LAS IMPLICACIONES DERIVADAS DEL PRINCIPIO COMUNITARIO DE SEGURIDAD JURÍDICA PARA LA CONFIGURACIÓN DE CLÁUSULAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y CONTRA LA EVASIÓN FISCAL QUE GENEREN RESTRICCIONES AL EJERCICIO DE LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES DEL TFUE

La sentencia del TJUE en el asunto *SIAT* suscita un buen número de consideraciones de distinto orden que van desde la delimitación del ámbito de aplicación del Derecho UE, pasando por los principios materiales y formales derivados de la jurisprudencia comunitaria en materia de cláusulas antifraude y contra la evasión fiscal, hasta las implicaciones derivadas del principio comunitario de seguridad jurídica para la configuración de cláusulas contra el fraude y la evasión fiscal que generen restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales del TFUE.

La primera cuestión que nos ha llamado la atención reside en la falta de cuestionamiento de la propia aplicación de la libre prestación de servicios, considerando como el prestador del servicio lo integra una sociedad *holding* luxemburguesa de 1929 cabecera de un grupo nacional de un país tercero (Nigeria). Como se sabe, el TJUE ha venido estableciendo un test de actividad económica como requisito para la aplicación de las libertades comunitarias de libre circulación de personas, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales, de suerte que tal requisito de conexión económico-territorial no se analizó en el caso que nos ocupa¹⁵. En concreto, tal condicionante requiere que las personas realicen de forma efectiva una actividad económica genuina¹⁶. Tal test se ha aplicado de forma muy laxa en la medida en que se considera que una actividad económica es toda actividad dirigida a la obtención de renta, sin importar el sector económico, el marco legal y el tiempo o cantidad de renta obtenida o incluso si se generan pérdidas¹⁷. Solo excepcionalmente una actividad es excluida del ámbito de apli-

¹⁵ Véase la STJUE de 3 de noviembre de 2006, C-452/04, *Fidium Finanz*, así como lo expuesto por CRAIG y DE BURCA, *EU Law*, Oxford University Press, 2004, pág. 801.

¹⁶ SSTJUE en los casos *Levin* C-53/81, y *Factormate* C-221/89.

¹⁷ SSTJUE en los casos *Walrave and Kich* C-36/74, *Lawrie-Blum* C-66/85, *Deliege* C-51/96, *Bosman* C-415/93, *Kempf* C-139/85, *ICI* C-264/96 (NFJ006465), entre otros. En el ámbito de la libre circulación de mercancías se considera que los términos «bienes» o «productos» deben entenderse como algo susceptible de valoración monetaria y de ser objeto de transacciones comerciales, sin que posea relevancia que las personas realicen movimientos de bienes como particulares o como parte de su actividad empresarial (caso *Comisión/Italia* C-7/68).

cación del Derecho UE si se trata de una actividad ilegal¹⁸ o representa un aspecto marginal o residual respecto de una actividad principal no económica¹⁹. Este test apenas ha suscitado controversia hasta la fecha en el marco de la jurisprudencia comunitaria tributaria, aunque suscita muchas dudas en la práctica. Quizás el caso *Cadbury Schweppes*²⁰ constituya el asunto donde se haya puesto de manifiesto con mayor énfasis este condicionante; a este respecto, el TJUE destacó que la libertad de establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada y en tal sentido supone una implantación real de la sociedad de que se trate en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en este²¹. La constitución de una sociedad con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable está amparada por la libertad de establecimiento si se realiza una actividad económica genuina, lo cual puede incluir las actividades realizadas por sociedades *holding* cuando poseen un adecuado nivel de sustancia y no constituyen sociedades fantasma o pantalla²². Estas consideraciones son, lógicamente, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones de los artículos 18 y 33 del TFUE que protegen situaciones (no internas) donde no concurre actividad económica sustancial²³. En este orden de cosas, no puede perderse de vista la matización de la jurisprudencia *Cadbury Schweppes* realizada por el TJUE en su sentencia *Schmelz* [de 26 de octubre de 2010, C-97/09 (NFJ040478)] cuando declaró (punto 38) que «para que puedan aplicarse las disposiciones relativas al Derecho de establecimiento, es necesario, en principio, que se garantice una presencia permanente en el Estado miembro de acogida y, en caso de adquisición y posesión de bienes inmuebles, que la gestión de dichos bienes sea activa (sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*). Tal presencia permanente debe poder comprobarse sobre la base de elementos objetivos y verificables por terceros, relativos, en particular, al nivel de existencia física por lo que a locales, personal y equipos se refiere [véase, en este sentido, la Sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04 (NFJ023535), apartado 67]»²⁴.

¹⁸ Caso *Happy Family*, C-289/86 (NFJ000425).

¹⁹ Casos *Kuyken*, C-66/77; *Meade*, C-238/83, y *Brown* C-197/86.

²⁰ C-196/04 (NFJ023535).

²¹ Casos *Inspire Art*, C-176/01, y *Centros*, C-212/97 (NFJ044265).

²² Caso *Eurofood*, C-341/04, e *ICI*, C-264/96 (NFJ006465). La Comisión UE considera que la determinación de la existencia de un montaje puramente abusivo o totalmente artificial respecto de la interposición de sociedades *holding* o de prestación de determinados servicios financieros puede requerir un análisis más flexible respecto del test de sustancia relativo a los medios humanos y materiales con los que cuenta la entidad establecida en el territorio de un Estado miembro [COM(2007)785 final, sobre la aplicación de medidas antiabuso en materia de imposición directa]. La mayoría de los Estados miembros han articulado distintas medidas antiabuso dirigidas a limitar sustancialmente la aplicación de las Directivas 90/435/CEE y 2003/49/CE cuando las entidades comunitarias son controladas por residentes de países terceros, a menos que se acredite por el contribuyente un sólido propósito empresarial de la estructura societaria (la función económica de la sociedad interpuesta europea) y la concurrencia de medios humanos y materiales adecuados (*vid. Picq*, «Abuse of EU Holding Companies: Fundamental Freedoms, EC Parent-Subsidiary Directive and French Constitution—Part 1», *European Taxation* October 2009, pág. 471 y ss.). Se considera que tanto la asimilación de control de una sociedad por accionistas no comunitarios a una situación abusiva, como la propia disparidad de enfoques antiabuso en la UE frente a estas situaciones son contrarias al Derecho UE y perjudiciales para el buen funcionamiento del mercado interior.

²³ Por ejemplo, se ha considerado que estudiantes y turistas temporalmente residentes en un Estado miembro como receptores de servicios (financieros) están protegidos por el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad. SSTJUE en los casos *Gravier* C-293/83, *Cowan* C-186/87 y *Comisión/España* C-45/93.

²⁴ Algunos autores han insistido en que la gestión y explotación de activos (v. gr., bienes inmuebles, instrumentos financieros, propiedad industrial e intelectual, participaciones accionariales) realizada a través de la correspondiente organización de medios humanos y materiales adecuada a tal actividad puede constituir una «actividad económica» en el sentido establecido por el TJUE en la jurisprudencia *Cadbury Schweppes*, pues de otro modo se estaría estableciendo una diferencia de trato entre las actividades de producción o comercialización de bienes y las de prestación de servicios, lo cual no se ajusta con

Una segunda línea de consideraciones, más centradas en el núcleo duro de la sentencia, tiene que ver con el análisis que hace el TJUE de las cláusulas específicas antiabuso desde una perspectiva de Derecho Comunitario.

En primer término, resulta llamativa la caracterización que hace el TJUE de la medida nacional especial (art. 53 CIR 1992) que establece una presunción (*iuris tantum*) de fraude y evasión fiscal en relación con operaciones de prestaciones de servicios (y licencias de intangibles) transfronterizas. El Tribunal de Justicia adopta una posición poco clara en este punto, alternando la calificación de la norma fiscal belga como una medida nacional antielusión cuyo objetivo es prevenir los montajes abusivos, con su consideración como una cláusula de control fiscal al servicio de la lucha contra el fraude fiscal. Lógicamente, ambas caracterizaciones son compatibles ya que persiguen la tutela del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de los Estados y en tal sentido protegen el derecho de estos a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio (territorialidad fiscal). Es cierto que la caracterización que lleva a cabo el TJUE tiene lugar en el marco del análisis de las justificaciones esgrimidas por los diferentes gobiernos nacionales y por la propia Comisión para establecer la compatibilidad de la medida con el Derecho de la UE. Y en este sentido cabe señalar como hasta la fecha el Tribunal de Justicia venía estableciendo una distinción más nítida entre la línea de jurisprudencia comunitaria relativa a la justificación basada en la prevención del fraude y la evasión fiscal (la relativa a cláusulas antiabuso) y su doctrina sobre la causa de justificación basada en las medidas dirigidas a proteger la eficacia de los controles o la supervisión fiscal al servicio de la lucha contra el fraude fiscal. En el caso *SIAT*, parece que el TJUE evita trazar un criterio de distinción entre estas dos razones imperiosas de interés general de carácter fiscal, más bien parece que pierden autonomía y, en un buen número de casos, podrían solaparse. Ello podría obedecer a la propia evolución del concepto comunitario de abuso que ha ido elaborando el TJUE, de suerte que, cuando menos a partir de la sentencia *Halifax*, la noción comunitaria de «práctica abusiva» comprende tanto los casos de simulación, las estructuras fraudulentas y los supuestos de fraude de ley/abuso²⁵. Las grandes diferencias que existen entre los distintos Estados miembros sobre estas categorías que, cuando menos teóricamente, se vienen diferenciando en algunos ordenamientos como el español o el alemán, podrían haber aconsejado al TJUE operar con carácter general con un concepto omnicompreensivo de abuso o de práctica abusiva²⁶.

En nuestra modesta opinión, podría tener más sentido caracterizar la presunción de fraude fiscal belga con una cláusula antisimulación articulada para garantizar la eficacia de los controles fiscales²⁷.

los principios del Derecho UE. La cuestión relativa al cumplimiento del nivel de sustancia económica suficiente para el desarrollo o realización de una actividad económica genuina debe ponerse en correlación con el tipo de actividad específica de que se trate, dado que los medios humanos y materiales necesarios para realizar una actividad están estrechamente ligados al sector específico e incluso a la forma de organización, aunque se viene entendiendo que una subcontratación total o sustancial de la actividad económica puede ser difícil de coherencia con el cumplimiento de los requisitos de ejercicio de actividad económica y sustancia establecidos por el TJUE. *Vid.* ROBERT y TOF, «The Substance Requirement and the Future of Domestic Anti-Abuse Rules within the Internal Market», *European Taxation*, vol. 51, n.º 11, 2011.

²⁵ DE BROE, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, Ámsterdam, 2008, pág. 808 y ss.; y MARTÍN JIMÉNEZ, «Hacia un concepto unitario de abuso del Derecho Tributario de la UE», *Quincena Fiscal*, n.º 7, abril, 2012, págs. 59-110.

²⁶ FREEDMAN, «The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and EU Level», en DE LA FEIRA y VOGENAUER (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, Hart, Oxford, 2011, pág. 374 y ss.

²⁷ El Gobierno belga la calificó como una «presunción legal de simulación». Véase el apartado 24 de las Conclusiones, de 29 de septiembre de 2011, del Abogado General Sr. Cruz Villalón.

En esta línea se mueve, cuando menos aparentemente y no sin ciertas vacilaciones, la opinión del Abogado General Sr. Cruz Villalón que indicó que «el legislador nacional ha establecido una presunción general de fraude con ocasión de todos los gastos profesionales contraídos por un contribuyente belga con un prestador de servicios no residente por el mero hecho de que está establecido en un Estado miembro cuya fiscalidad de los rendimientos es muy inferior a la que existe en Bélgica»²⁸; el Abogado General también puso de manifiesto que el objetivo principal de la norma controvertida era luchar contra el fraude y la evasión fiscal o los abusos y, más concretamente, proteger al Estado belga contra la práctica de los gastos profesionales irreales, mendaces y anormales, aunque precisó que la norma debía examinarse en esencia como dispositivo de lucha contra el fraude fiscal al articular exigencias dirigidas a disuadir a los contribuyentes de dedicarse a prácticas fraudulentas por simulación o exageración, declaración de operaciones ficticias o sobrefacturadas.

Posiblemente, el hecho de que la norma belga pueda proyectarse sobre un amplio espectro de comportamientos fraudulentos (facturas falsas, operaciones ficticias, simulaciones y operaciones que impliquen «sobrefacturación») haya conducido tanto al Abogado General como al propio TJUE a considerar la cláusula controvertida bajo los parámetros de la jurisprudencia relativa a cláusulas antiabuso y la establecida en relación con las medidas que protegen la eficacia de los controles fiscales. No obstante, pensamos que la razón imperiosa de interés general basada en la eficacia de los controles fiscales en sí misma resultaría suficiente para justificar la restricción generada por la norma belga (sin perjuicio de la aplicación del test de proporcionalidad), toda vez que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, tal fundamento ha sido considerado válido por el TJUE para justificar requisitos procedimentales especiales o presunciones de fraude fiscal aplicables únicamente en situaciones transfronterizas (*inbound/outbound*), allí donde se ha demostrado la presencia de mayores posibilidades de fraude o de especiales dificultades administrativas para ejercer el control fiscal por parte de las autoridades fiscales a la hora de verificar el cumplimiento de los requisitos materiales para aplicar una ventaja fiscal por un contribuyente considerando la presencia de un elemento transfronterizo que dificultaba tal supervisión fiscal²⁹. De esta forma, esta causa de justificación permite con carácter general articular presunciones *iuris tantum* de fraude y evasión fiscal que alteran las reglas de la carga de la prueba o exigir pruebas al contribuyente que acrediten que cumple con los requisitos materiales para aplicar una ventaja fiscal, pero sin soportar dificultades administrativas excesivas o desproporcionadas que hagan prácticamente imposible la aplicación de la ventaja fiscal de que se trate³⁰. Por tanto, esta causa de justificación, con carácter general, vendría a requerir la presencia de una situación transfronteriza que potencialmente plantee problemas o dificultades de control fiscal a las autoridades fiscales, de manera que resulte razonable establecer mecanismos procedimentales especiales para permitir tal control fiscal, sin que ello genere restricciones desproporcionadas. Así, pues, estaríamos ante dos causas de justificación de restricciones fiscales que el TJUE viene considerando autónomas, pero que en determinados casos pueden solaparse o resultar de aplicación cumulativa.

²⁸ Apartado 27 de las Conclusiones, de 29 de septiembre de 2011, del Abogado General Sr. Cruz Villalón.

²⁹ Cfr. VAN THIEL, S.: *Free Movement of Persons and Income Tax Law: the European Court in Search of Principles*, IBFD, Ámsterdam, 2001, págs. 616-626.

³⁰ Véase, por ejemplo, la Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Haribo Salinen*, C-436/08 y C-437/08 (NFJ041413), donde indicó que los Estados miembros no pueden condicionar la aplicación del método de imputación para eliminar la doble imposición económica internacional a que el contribuyente aporte pruebas que genera una carga administrativa excesiva que tenga como consecuencia que este no pueda beneficiarse de tal método en un buen número de ocasiones.

Una tercera reflexión que nos suscita esta jurisprudencia *SIAT* tendría que ver con la posición adoptada por el TJUE sobre la admisibilidad general de las cláusulas nacionales que articulan presunciones de fraude fiscal con carácter discriminatorio, esto es, aplicables únicamente en un contexto transfronterizo. En el caso que nos ocupa, existía una cláusula general aplicable a operaciones internas que partía de la deducibilidad de los gastos profesionales, aunque sometía tal efecto fiscal a la prueba de los requisitos habituales, a saber: a) correlación del gasto con la actividad económica; b) justificación de la realidad e importe del gasto a través de cualquier prueba admisible en Derecho (salvo el juramento), y c) contabilización. Sin embargo, la cláusula específica aplicable a supuestos de prestaciones de servicios transfronterizos con operadores establecidos en Estados con fiscalidad más ventajosa que la belga, articulaba un régimen distinto que hacía mucho más difícil la deducción del gasto para el prestatario residente. Así, el artículo 54 del CIR 1992 partía del principio de no deducibilidad del gasto en estos casos, es decir, la posición del contribuyente y de la Administración era distinta en virtud de la presunción de fraude articulada por la norma que venía a establecer una carga de la prueba reforzada a cargo del contribuyente. En efecto, el contribuyente en estos casos debía probar, además del cumplimiento de los requisitos antes indicados, que tales gastos no «sobrepasan los límites normales». Tal requisito se viene interpretando en el sentido de que el contribuyente debe comparar la operación de que se trata con la práctica normal entre operadores económicos que actúan en el mercado a efectos de poder acreditar que los gastos no son anormales o desproporcionados en relación con la «práctica habitual».

A este respecto, el TJUE, como ya vimos en el epígrafe precedente, termina considerando justificada la medida nacional que articula la presunción de fraude que bascula sobre el régimen fiscal más ventajoso del que disfruta el prestador del servicio. Es decir, el Tribunal de Justicia admite las cláusulas antifraude y contra la evasión fiscal discriminatorias, incluso cuando pivotan sobre un criterio como el del régimen fiscal más ventajoso aplicable en otro Estado miembro que, para el propio Tribunal, en sí mismo no es revelador o indicativo de fraude, evasión o montaje puramente abusivo o totalmente artificial. De esta forma, el TJUE termina admitiendo en este contexto no armonizado que determinado tipo de cláusulas antiabuso pueden construirse partiendo de criterios que en sí mismos no son determinantes de conductas de fraude o evasión fiscal³¹; el disfrute de una ventaja fiscal, como es la menor tri-

³¹ Esta posición que contrasta en cierta medida con pronunciamientos en el contexto armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), donde el TJUE rechaza que las autoridades fiscales limiten el derecho a la deducción del IVA soportado en ausencia de indicios de irregularidades por parte del proveedor de bienes o servicios. Así, en la Sentencia de 21 de junio de 2012, asuntos: C-80/11 y C-142/11 (NFJ047391), *Mahagében Kft*, el TJUE abordó la interpretación de la Directiva 2006/112/CE en relación con dos situaciones donde la Administración tributaria húngara niega el derecho a la deducción del IVA soportado por varios operadores económicos al considerar que no adoptaron una posición suficientemente diligente en lo referente al control o supervisión del proveedor de los bienes o servicios. El TJUE salió al paso frente a estos planteamientos declarando lo siguiente:

- El contribuyente tiene derecho a la deducción del IVA cuando acredita la concurrencia de las formalidades establecidas por la normativa comunitaria (factura completa), esto es, aporta elementos indicativos de apariencia de buen derecho en relación con la transacción y la repercusión correcta del impuesto por parte del proveedor que no despierta sospechas o presente indicios de irregularidades fiscales. La carga de la prueba sobre la existencia de fraude o montaje abusivo en el que esté involucrado el contribuyente que soportó el IVA le corresponde a las autoridades fiscales. La Administración tributaria para poder denegar el derecho a la deducción del IVA debe acreditar mediante datos objetivos que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se base el derecho a deducción sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador u otro operador anterior. De no probarse tal circunstancia no cabe denegar el derecho a la deducción, ya que ello instauraría un sistema de responsabilidad objetiva que iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública.
- Los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya se trate de fraude en IVA o de otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder su derecho a deducir el IVA soportado.

butación derivada de la legislación de un Estado miembro, forma parte de los beneficios y reglas de funcionamiento del mercado interior y en tal sentido tal aprovechamiento de un régimen fiscal más ventajoso en sí mismo no es revelador o constitutivo de abuso. En este sentido, el TJUE, tras admitir la justificación de la cláusula antifraude belga, llegó a afirmar que «dicha regla especial puede aplicarse a falta de cualquier criterio objetivo y comprobable por terceros y que pueda servir de indicio de la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional, teniendo en cuenta únicamente el nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido»³². No obstante, el Tribunal de Justicia constató que la medida nacional se proyectaba sobre situaciones donde concurría un potencial riesgo fiscal (de fraude o evasión fiscal) para la Hacienda Pública del Estado miembro, de manera que la medida era adecuada para prevenir el potencial fraude o evasión fiscal que podía producir en estos casos, al margen de que la medida no pivotara sobre presupuestos indicativos de abuso y además fuera discriminatoria.

Ahora bien, esta doctrina que admite la articulación de presunciones de fraude y evasión fiscal discriminatorias y establecidas sobre criterios no indicativos de montajes abusivos quedó sujeta a dos importantes limitaciones. El TJUE estableció dos grandes contrapesos a los que quedan sujetas las autoridades nacionales a la hora de configurar y aplicar estas cláusulas antiabuso.

Por un lado, el TJUE recordó los principios a los que está sujeta la aplicación de cláusulas cuyo objetivo sea la prevención del fraude y la evasión fiscal, a saber³³:

- La regla de especificidad: la cláusula antiabuso únicamente puede proyectarse sobre prácticas abusivas, no pudiendo capturar operaciones legítimas o no anómalas.
- La existencia de prácticas abusivas debe establecerse a partir de un examen casuístico de elementos objetivos y verificables por terceros para determinar si la transacción presenta el carácter de montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales.
- El contribuyente debe poder presentar, sin estar sujeto a restricciones excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró la transacción.

- La exigencia de tales medidas de «diligencia debida» no pueden ser desproporcionadas y en todo caso deben ser objeto de examen casuístico dependiendo de las circunstancias del caso.
- Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.
- Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga documentación al respecto. Según el TJUE, tal función de control le corresponde a las autoridades fiscales y no puede ser trasladada íntegramente a los contribuyentes. *Vid.*, ÁLVAREZ BARBEITO, *El deber de vigilar las obligaciones fiscales de terceros en el IVA*, CEF, Madrid, 2012.

³² Apartado 56 de la sentencia del TJUE en el caso *SIAT*.

³³ *Vid.* a este respecto la brillante exposición de MARTÍN JIMÉNEZ, «Hacia un concepto unitario de abuso del Derecho Tributario de la UE», *op. cit.*, págs. 59-110.

- La mera existencia de una motivación fiscal, o la circunstancia de que las mismas operaciones podrían haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que está domiciliado el contribuyente pueden por sí mismos permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trate son irreales o mendaces.
- Allí donde la transacción en cuestión va más allá de lo que las sociedades afectadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, para no ser considerada desproporcionada, la medida fiscal correctora debe limitarse a la fracción que supere lo que habría convenido en tales circunstancias (principio *arm's length* como parte del test de proporcionalidad).

Conviene insistir en que, de acuerdo con tales principios, la mera existencia de una motivación fiscal no es suficiente para considerar que estamos ante una práctica abusiva, de manera que la existencia de otros propósitos de negocios o económicos o jurídicos, o la presencia de una sustancia económica suficiente para realizar la actividad protegida por los fines de la norma comunitaria de cobertura excluyen la existencia de tal práctica abusiva. Igualmente, el Tribunal de Justicia destacó también en esta sentencia (*SIAT*) que la realización o localización de una actividad en un Estado miembro distinto del de residencia del contribuyente no permite concluir por sí mismo que estemos ante montajes abusivos, lo cual posee relevancia, por ejemplo, a los efectos de la aplicación de la cláusula antiabuso establecida en los artículos 21.3 b) y 22.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS, en adelante). Debe recordarse igualmente que estos principios no solo operan frente a discriminaciones fiscales articuladas en el plano normativo sino también frente a «prácticas administrativas» restrictivas o discriminatorias, de manera que, por ejemplo, una práctica administrativa discriminatoria en materia de servicios intragrupo o *management fees* según se trate de una operación puramente interna o transfronteriza (comunitaria) puede plantear problemas de compatibilidad con el Derecho Comunitario, tal y como se estableció en la jurisprudencia *Vestergaard*³⁴.

Por otro lado, el segundo gran contrapeso articulado por el TJUE consiste en la exigencia de que las cláusulas contra el fraude y la evasión fiscal estén configuradas de forma compatible con el principio de seguridad jurídica, toda vez que de otro modo se considerará que generan restricciones excesivas o desproporcionadas a raíz del nivel de incertidumbre sobre su ámbito de aplicación. En el caso *SIAT*, el Tribunal de Justicia entendió que uno de los requisitos esenciales sobre los que pivotaba la aplicación de la norma controvertida no estaba definido con precisión suficiente con carácter previo y ello generaba dudas en cuanto a la aplicabilidad de la norma que pueden entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas, restringiendo las libertades fundamentales protegidas por el TFUE. En concreto, la norma no determinaba con precisión suficiente con carácter previo cuando el prestador estaba sujeto a un régimen fiscal más ventajoso que aquel al que están sujetos los rendimientos en Bélgica, de suerte que tal cuestión se verificaba a posteriori de forma casuística por las autoridades nacionales con sujeción a la función revisora de los tribunales³⁵.

³⁴ En esta sentencia, el TJUE consideró contraria a la libre prestación de servicios una práctica administrativa que denegaba la deducibilidad de determinados gastos profesionales presumiendo que la participación en cursos de formación profesional en lugares que constituían destinos turísticos habituales en el extranjero encubría actividades generadoras de gastos no deducibles [STJUE de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98 (NFJ009071)]. Sobre esta cuestión, *vid.* también: RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, «La carga de la prueba en el Derecho Tributario: su aplicación en las normas tributarias antiabuso y en la doctrina del TJUE», *RCyT*, CEF, n.º 344, 2011, pág. 5 y ss.

³⁵ Véase el punto 25 de las Conclusiones del Abogado General Sr. Cruz Villalón.

Cabe destacar a este respecto como el TJUE hasta la fecha se había limitado, fundamentalmente, a aplicar el principio de seguridad jurídica frente a normas comunitarias o disposiciones nacionales que transponían o implementaban una regulación comunitaria (ámbito armonizado), o frente a actuaciones de las instituciones comunitarias que podrían generar confianza legítima o incertidumbre en los operadores económicos sobre el alcance del Derecho Comunitario (por ejemplo, en materia de prohibición de ayudas de Estado). En todos estos casos, el Tribunal de Justicia había puesto de manifiesto como el principio de seguridad jurídica constituye un principio fundamental del Derecho comunitario que exige, particularmente, que una normativa establezca gravámenes para el contribuyente sea clara y precisa, con el fin de que este pueda conocer, sin ambigüedad, sus derechos y obligaciones, y adoptar las medidas oportunas³⁶.

En este sentido, podría afirmarse que el TJUE ha introducido una nueva exigencia que deben cumplir las cláusulas nacionales contra el fraude y la evasión fiscal (incluso las que operan en un marco no armonizado), de manera que deben estar configuradas de manera que los operadores económicos puedan determinar con carácter previo y precisión suficiente el ámbito de aplicación de tales disposiciones, allí donde generan restricciones desproporcionadas en relación con su objetivo precisamente debido a tal falta de precisión. Estamos ante una exigencia de «calidad tributaria» que se concreta en mayores cotas de certidumbre y previsibilidad sobre el alcance de normas antifraude y contra la evasión fiscal que son susceptibles de generar restricciones al ejercicio de libertades fundamentales.

Ciertamente, esta posición del TJUE enlaza con la propia jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH, en adelante) en materia tributaria, y con la de nuestro Tribunal Constitucional³⁷, el cual posiblemente haya adoptado una posición de mayor contención en este ámbito³⁸.

El Tribunal Constitucional (TC, en adelante) español ha declarado, en un contexto de casos referidos a la materia tributaria, que: «la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad (...). Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse antes la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de los ciudadanos, atribuye a estos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos» [SSTC 27/1981 (NFJ000001) y 150/1990 (NFJ004014)]. No obstante, tal posición ha sido matizada en el sentido de que «la mera existencia de

³⁶ SSTJUE de 9 de julio de 1981, *Gondrand Frères*, 169/80; de 21 de septiembre de 1983, *Deutsche Milchkontor*, 205/82 a 215/82; de 22 de febrero de 1989, *Comisión/Francia*, 92/87 y 93/87; de 15 de febrero de 1987, *Irlanda/Comisión*, C-325/85; de 13 de febrero de 1996, *Van es Douene Agenten*, C-143/93; de 15 de febrero de 1996, *Duffy otros*, C-63/93; de 22 de abril de 1997, *Road Air*, C-310/95, entre otras. En este contexto puede citarse la reciente Sentencia de 21 de junio de 2012 [C-294/11, *Elsacom* (NFJ047394)] donde el TJUE realizó la siguiente importante declaración, a saber: «el principio de seguridad jurídica exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida [véase la Sentencia de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08 (NFJ036708), Rec. p. I-623, apartado 16 y la jurisprudencia citada]».

³⁷ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Jurisprudencia Constitucional y principios de imposición», en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia: Tirant lo Blanc, 1998, págs. 138-140.

³⁸ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 1999; y SÁNCHEZ PINO, J.A.: «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *REDF*, n.º 109-110, pág. 166 y ss.

incorrecciones técnicas o formales no sería motivo suficiente para declarar la inconstitucionalidad de las disposiciones que incurran en la misma, sino que constituyen materia ajena a la jurisdicción constitucional, pues no es misión de este Tribunal depurar el lenguaje legislativo» [STC 233/1999 (NFJ008394), fj. 6, y SSTC 58/1982 (NFJ000269), 37/1987, 99/1987 o 150/1990 (NFJ004014)], llegando a afirmarse de forma más concluyente que «solo si, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica» (STC 204/2000, fj. 7, y STC 150/1990 (NFJ004014), fj. 8). Tal declaración de inconstitucionalidad tan solo se ha producido en casos excepcionales donde se verificó una clara situación de confusión e incertidumbre jurídica que no permitía determinar con una mínima previsibilidad cuál era el Derecho aplicable³⁹; no obstante, no puede perderse de vista que en el ámbito tributario se ha confirmado la posibilidad de emplear conceptos jurídicos indeterminados (por ejemplo, el «valor real» o el «valor normal de mercado») en el marco de una cláusula especial antiabuso⁴⁰.

El Tribunal de Estrasburgo, por su parte, ha interpretado la cláusula de protección de la propiedad del artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos en el sentido de que la legalidad de la injerencia de una medida tributaria sobre la «propiedad» requiere que las disposiciones tributarias sean «suficientemente accesibles, precisas y previsibles en su aplicación»⁴¹. A este respecto, el TEDH ha establecido una serie de requisitos de «calidad tributaria» para considerar que una medida fiscal posee una base legal suficiente, destacando en particular la previsibilidad y precisión (*foreseeability and precision*), de manera que los contribuyentes afectados puedan determinar sin dificultades excesivas el ámbito de aplicación y alcance de la medida tributaria; ello no significa que solo sean admisibles normas tributarias configuradas con un nivel máximo de certeza jurídica en cuanto a sus efectos de manera que no exista un «margen de interpretación», sino que lo que se limita es que la configuración de la norma sea tan abierta que se haya transferido el poder tributario a las autoridades fiscales de manera que estas puedan discrecionalmente y sin apenas límites definir el ámbito de aplicación de la medida tributaria⁴².

³⁹ Véase la STC 46/90 en relación con la legislación canaria de aguas, o la STC 146/1993.

⁴⁰ Fj. 7, STC 194/2000 (NFJ009087), y fj. 6, STC 146/94 (NFJ003364).

⁴¹ Véanse por ejemplo las SSTEDH en los casos *Hutten-Czapska v. Poland*, de 19 de junio de 2006; de 9 de noviembre de 1999, *Spacek v. Czech Republic*, n.º 26449/95; de 20 de septiembre de 2005, *CBC-Union v. Czech Republic*, n.º 68741/01; de 14 de octubre de 2010, *Shchokin v. Ukraine*, n.º 23759/03; y de 20 de septiembre de 2011, *Yukos v. Russia*, n.º 14902/04. *Vid.*, BAKER, «Taxation and the European Convention on Human Rights», *British Tax Review*, n.º 4, 2000, pág. 211 y ss., y toda la bibliografía que cita en la nota pie n.º 1 de tal obra; MARTÍNEZ MUÑOZ, *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*, Pamplona: Aranzadi, 2002; ERGEC, R.A.: «Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights», *Intertax*, vol. 39, n.º 1, 2011, págs. 2-4; y PÉREZ ROYO, F.: «El derecho de Propiedad y prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos», *REDF*, n.º 109-110, 2001.

⁴² *Maestri v. Italy*, STEDH de 17 de febrero de 2004. No obstante, podría decirse que, con carácter general, el TEDH ha adoptado una posición bastante «comprensiva» con la posición de las autoridades fiscales favoreciendo la protección del «interés fiscal» sobre el derecho al pacífico disfrute de la propiedad. Por ejemplo, en el caso *Anne-Lorraine Tardieu de Maleissye and Others v. France* (Sentencia de 15 de diciembre de 2009, n.º 51854/07) entendió que la aplicación de la normativa tributaria francesa del impuesto sobre sucesiones por parte de la Administración tributaria no reconociendo un *trust* constituido de forma legítima por el causante a favor de sus hijos no suponía una vulneración del principio de

Como puede observarse, el enfoque que realiza el TJUE sobre las implicaciones del principio de seguridad jurídica en la configuración de cláusulas antiabuso, a pesar de ser muy incipiente, coincide en términos principialistas con el planteamiento adoptado por el TC español o incluso por el TEDH, aunque podría haber elevado el umbral de exigencia de certeza jurídica en el ámbito de aplicación del Derecho Comunitario en los términos fijados en esta sentencia.

Con todo, a nuestro juicio, resultaría erróneo pretender sobredimensionar el alcance de este pronunciamiento del TJUE en el sentido de considerar que todas aquellas cláusulas contra el fraude o la evasión fiscal cuyo alcance no pueda determinarse a priori con total y absoluta precisión resultan contrarias al Derecho Comunitario (o al art. 9.3 Constitución española o al art. 1 Protocolo 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos) por no cumplir con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica. De hecho, como se sabe, una de las principales críticas esgrimidas en contra de la articulación de cláusulas antiabuso generales –notablemente en los países anglosajones^{43, 44} consiste precisamente en considerar que su configuración a partir de presupuestos generales indicativos de abuso (artificiosidad y falta de sustancia económica) no son compatibles con el principio de seguridad jurídica que demanda certeza y previsibilidad sobre el alcance de la normativa tributaria⁴⁵. Posiblemente, lo que haya pretendido el TJUE no es poner en tela de juicio la compatibilidad con el Derecho Comunitario de las cláusulas generales antiabuso, sino más bien llamar la atención sobre aquellas cláusulas específicas contra el fraude o la evasión fiscal que pivotan sobre presupuestos que resultan definibles o concretables con suficiente precisión pero que el legislador los ha configurado de forma excesivamente abierta de manera que generan restricciones desproporcionadas o excesivas en relación con el propio objetivo perseguido por la norma (por ejemplo, la normativa de transparencia fiscal internacional o incluso en algunos casos la de precios de transferencia). Por tanto, a nuestro modesto entender, esta exigencia de seguridad jurídica y de previsibilidad aplicativa a priori posee mayor recorrido o alcance en relación con cláusulas especia-

legalidad tributaria a pesar de que la normativa francesa no regulara la tributación de estas instituciones extranjeras, argumentando que la Administración francesa se limitó a aplicar lo dispuesto en su normativa a una institución foránea. Tal posición, a nuestro juicio, es excesivamente formalista y circular.

⁴³ Por ejemplo, se ha cuestionado la constitucionalidad de las cláusulas generales antiabuso en Canadá, Reino Unido e incluso en Suecia. *Vid.*: COOPER: *Tax Avoidance and the Rule of Law*, IBFD, Ámsterdam, 1997, págs. 15-17; COOPER: «International experience with general antiavoidance rules», *SMU L. Rev.*, n.º 83, 2001, pág. 93 y ss; PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, pág. 132 y ss.; y RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*, Pamplona: Aranzadi, 2006, págs. 65-73.

⁴⁴ Debe destacarse, no obstante, como en los últimos tiempos varios países anglosajones, como Canadá, Australia, y EE.UU., han introducido «cláusulas antiabuso generales» (GAARs) en su ordenamiento tributario. También en el Reino Unido, el Departamento del Tesoro ha elaborado recientemente un proyecto de cláusula antiabuso general que posiblemente verá la luz durante el año 2012. En torno a la cláusula general antiabuso adoptada en 2010 en los EE.UU., *vid.*: CALDERÓN y RUIZ ALMENDRAL: «La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EE.UU. como nuevo modelo de norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo», *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2010, págs. 37 y ss.

⁴⁵ Destacados autores como los profesores TIPKE, PALAO o PÉREZ ROYO han argumentado en contra de tal posición argumentando la relevante función desempeñada por las cláusulas antiabuso al servicio de la correcta aplicación de la norma tributaria y por tanto de la tutela del deber general de contribuir. Ello no obsta a que los principios de legalidad y seguridad jurídica impongan a la Administración la obligación de ser escrupulosa en la aplicación de las normas generales antiabuso, de tal manera que el riesgo de presunta falta de certeza/previsibilidad se reduzca al mínimo y que sus poderes discrecionales no se ejerzan de manera arbitraria. *Vid.*, PÉREZ ROYO, F., en *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milán: Giuffrè, 1999, pág. 187 y ss.; y PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, *op. cit.*, pág. 137. Por su parte, el profesor ARNOLD, también ha señalado que desde el plano de la seguridad jurídica y la legalidad tributaria es más adecuado articular una cláusula antiabuso general que la alternativa consistente en el desarrollo y aplicación de principios jurisprudenciales antiabuso (ARNOLD, «The Canadian Anti-Avoidance Rule», en *Tax Avoidance and the Rule of Law*, *op. cit.*, pág. 226).

les contra el fraude y la evasión fiscal que se proyecten específicamente sobre operaciones transfronterizas generando restricciones desproporcionadas o excesivas debido precisamente a su falta de precisión sobre su ámbito aplicativo o su alcance. Una cláusula general antiabuso no discriminatoria que pivote sobre criterios abstractos y generales indicativos de abuso, en principio, no debería plantear problemas desde esta perspectiva comunitaria, toda vez que no media discriminación ni restricción específica sobre las operaciones protegidas por el Derecho Comunitario, por más que el principio constitucional de seguridad jurídica demande la mayor precisión sobre el ámbito de aplicación y alcance de las normas que poseen efectos desfavorables sobre las personas físicas y entidades. Téngase en cuenta, a su vez, que no tendría mucho sentido interpretar la sentencia *SIAT* como un pronunciamiento dinamizador de la estructura esencial de las cláusulas antiabuso generales, toda vez que el propio concepto de abuso que ha delimitado el TJUE pivota sobre criterios no muy alejados de los empleados por los legisladores nacionales a la hora de establecer la cláusulas antiabuso generales⁴⁶; así, carecería de toda lógica que el Tribunal Justicia estuviera construyendo un concepto comunitario de abuso que permite justificar las restricciones generadas por cláusulas antiabuso nacionales, y al mismo tiempo cuestionara las propias bases de tal concepto europeo de práctica abusiva, máxime cuando los criterios o elementos sobre los que se erige, además de no estar establecidos de forma clara, no permiten determinar a priori y con certeza su alcance por parte de los potenciales obligados tributarios afectados⁴⁷.

Así las cosas, la exigencia de seguridad jurídica demandada por el TJUE –y por el propio TC español y el TEDH–, a nuestro juicio, pasaría por excluir normas tributarias cuyo ámbito de aplicación o alcance resulta totalmente indeterminado, de manera que resulta muy difícil para los sujetos potencialmente afectados determinar sus efectos. En el caso de la sentencia *SIAT*, lo que ocurrió precisamente es que uno de los presupuestos determinantes de la aplicación de la presunción antifraude fiscal –la sujeción a un régimen fiscal más ventajoso que el belga por parte del prestador del servicio– resultaba totalmente indefinido a nivel legislativo, reglamentario e incluso en las circulares administrativas de carácter interpretativo (*public rulings*). De hecho, las autoridades belgas se limitaron a indicar durante la vista del procedimiento ante el TJUE que existían listas nacionales e internacionales de paraísos fiscales que podrían servir de orientación a estos efectos.

En este sentido, pensamos que a lo que se podría estar oponiendo el TJUE es precisamente a este tipo de defectos graves de técnica legislativa, en cuanto generan restricciones al ejercicio efectivo de libertades fundamentales del TFUE. A nuestro modesto entender, tal defecto se evita definiendo de forma más precisa los presupuestos de aplicación de las normas tributarias en el propio texto de la disposición legal; la solución más consistente con el principio constitucional de legalidad tributaria (art. 31.3 Constitución española) pasaría por que fuera la ley tributaria la que definiera la esencia y alcance de tales

⁴⁶ *Id.* DE LA FEIRA y VOGENAUER (eds.), *Prohibition of Abuse of Law*, Hart, Oxford, 2011; MARTÍN JIMÉNEZ, «Hacia un concepto unitario de abuso del Derecho Tributario de la UE», *op. cit.*, pág. 59 y ss.; y CALDERÓN, «Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la Directiva de Fusiones: ¿hacia motivos económicos válidos de alto voltaje?», *RCyT. CEF*, n.º 347, 2012, pág. 5 y ss., y toda la bibliografía referida en estos tres trabajos.

⁴⁷ De hecho, considerando la confusa delimitación jurisprudencial que ha venido realizando de los elementos del abuso, algunos autores como SINFIELD han destacado los problemas de seguridad jurídica que de ello resultan para los contribuyentes (SINFIELD, «The Halifax Principle as a universal GAAR for tax in the EU», *British Tax Review*, n.º 3, 2011, pág. 236 y ss.). En parecidos términos se ha pronunciado el profesor MARTÍN JIMÉNEZ (MARTÍN JIMÉNEZ, «Hacia un concepto unitario de abuso del Derecho Tributario de la UE», *op. cit.*, pág. 110) y el autor de este trabajo en el contexto de la interpretación de la cláusula antiabuso de la Directiva de Fusiones (CALDERÓN, «Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la Directiva de Fusiones: ¿hacia motivos económicos válidos de alto voltaje?», *op. cit.*, págs. 38-40).

presupuestos⁴⁸, sin perjuicio de que disposiciones reglamentarias pudieran contribuir a su mayor concreción. Es cierto que el empleo de conceptos jurídicos indeterminados es muy frecuente y difícilmente evitable en determinados ámbitos (v. gr. piénsese en la cláusula antiabuso del art. 15 LGT, o las previstas en los arts. 14.1 h), 96.2 y 117.15 TRLIS, referidas al motivo económico válido). No obstante, la utilización de tales conceptos debería ser acompañada de criterios interpretativos dirigidos a ilustrar el alcance de la norma, que deberían integrarse en el propio texto de la norma que emplea tales criterios o, cuando menos, a través de circulares administrativas de carácter interpretativo dictadas de forma prácticamente simultánea a la entrada en vigor de la disposición de que se trate (contexto intrínseco de la norma), de manera que puedan servir de guía a los contribuyentes afectados.

Entendemos que la precisión y certeza jurídica que demanda el TJUE es *ex ante* y no *ex post*, es decir, el obligado tributario debe poder determinar con precisión suficiente y con carácter previo el alcance de la norma tributaria potencialmente generadora de restricciones al ejercicio de las libertades comunitarias. Ello significa que los mecanismos que aportan precisión y certeza jurídica *ex post*, como la jurisprudencia de los tribunales o las propias actuaciones o práctica de la Administración tributaria no cumplirían la exigencia establecida por el Tribunal de Justicia. A nuestro juicio, tampoco la existencia de un mecanismo de resoluciones a consultas (*advance private rulings*) o de APA resulta adecuado para alcanzar los objetivos que pretende lograr el TJUE, ya que este se está refiriendo a un mecanismo intrínseco a la norma y que permita a todos los obligados tributarios determinar con precisión suficiente y con carácter previo el alcance de la normativa tributaria potencialmente aplicable, de suerte que tanto una resolución a consulta como un APA, en la mayoría de las ocasiones, son el resultado de un procedimiento iniciado a instancia de un obligado tributario en el que pone de manifiesto las particularidades de su caso y cuya respuesta por parte de la Administración no resulta inmediata sino que puede demorarse más de seis meses desde su presentación.

Estamos, por tanto, ante un pronunciamiento pionero del TJUE que debe ser bienvenido, considerando su significado y alcance, por lo que supone en términos de fortalecimiento del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, en la medida en que las exigencias de técnica jurídica en la configuración de determinadas normas tributarias que demanda el ordenamiento comunitario pueden contribuir a elevar el umbral de calidad tributaria de la normativa de los Estados miembros, aspecto clave para el correcto funcionamiento de cualquier sistema tributario⁴⁹. Como preconizó el profesor WOUTERS⁵⁰, la interpretación que el TJUE viene realizando de un buen número de principios generales del Derecho (v. gr., los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad, control judicial, transparencia normativa, eficacia de la Administración, jerarquía, normativa, etc.) en el ámbito ordenado o afectado por el Derecho Comunitario, además de dotar de mayor relevancia y valor jurídico a tales principios, en muchas ocasiones requerirá reinterpretar su alcance en el ámbito interno al objeto de cumplir con las exigencias comunitarias.

⁴⁸ COOPER también ha destacado la estrecha interrelación entre el principio de autoimposición y la determinación cierta y por vía legal de las cláusulas antiabuso, al afectar estas al contenido esencial del deber de contribuir (COOPER, *Tax Avoidance and the Rule of Law*, *op. cit.*, págs. 15-17).

⁴⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho Comparado», *REDF*, n.º 147, 2011, pág. 691 y ss.

⁵⁰ WOUTERS, «The application of General Principles of Law by the ECJ and their relevance for EC and National Tax Law», *Selected Issues in EU Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1999, pág. 19-33.