

LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN DERECHO INTERNO Y SU POSIBLE APLICACIÓN A LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante

1. *The Substance over Form Approach*: la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2009

Con ocasión de la interpretación del artículo 13.4 del Convenio de doble imposición (en adelante, CDI) entre España y Estados Unidos (EEUU) –y, por extensión, del punto 10 de su Protocolo–, nuestro Tribunal Supremo (en adelante, TS) se ha pronunciado recientemente sobre la virtualidad de la denominada cláusula de “participación sustancial”, adoptando un enfoque que prima la sustancia sobre la forma (*substance over form approach*) y que posibilitaría la eventual aplicación de las medidas generales antiabuso previstas en nuestro Derecho interno a fin de contrarrestar la elusión dimanante del uso abusivo de los convenios de doble imposición.

El origen de esta problemática se remonta al período comprendido entre los años 1984 y 1989, durante el cual la sociedad Stroh Brewery Company (en adelante, Stroh) adquirió un total de 2.109.043 acciones de La Cruz del Campo, S.A. (en adelante, Cruzcampo), que representaban el 28,45 por 100 de su capital social. Dichas acciones fueron pignoradas en 1990 a favor de una entidad bancaria norteamericana, quedando depositadas en los EEUU. La entidad Guinness PLC formuló en noviembre de 1990 una oferta de compra en firme de las acciones de Cruzcampo. En enero de 2001 se produjo la aceptación en firme (mediante carta) por parte de Stroh, de la oferta de compra de las acciones de Cruzcampo, anunciando al mismo tiempo que la ejecución de dicha transmisión se desarrollaría en diversas fases (*step transaction*).

El 22 de enero de 1991, Stroh formalizó una operación de canje de acciones con su filial Victors Company, residente en EEUU. El 5 de febrero de ese mismo año Victors Company vendió a Guinness PLC las acciones adquiridas de Cruzcampo, por el mismo precio que las había comprado. Por otra parte, Stroh realizó en mayo de 1991 una “cesión por aportación” a su filial Hoya Ventures, asimismo residente en EEUU, del resto de las acciones que poseía de Cruzcampo, recibiendo a cambio el 100 por 100 del capital de Hoya Ventures. Posteriormente, el 11 de febrero de 1992, tales acciones fueron vendidas por esta última entidad a Guinness PLC, al mismo precio por el que habían sido adquiridas. No obstante ello, Stroh omitió la presentación de la declaración correspondiente (Modelo 210) ante la Administración Tributaria española por los incrementos de patrimonio obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, como resultado de la transmisión de las citadas acciones.

Por este motivo, la Oficina Nacional de Inspección levantó acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades (obligación real), al entender que las indicadas rentas debían someterse a gravamen en España con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13.4 del CDI aludido. Agotada la vía administrativa, contra el acto de liquidación contenido en la propuesta de regularización interpuso la entidad el correspondiente recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Audiencia Nacional (en adelante, AN) mediante Sentencia de 6 de febrero de 2003.

Al objeto de determinar el régimen de tributación aplicable, es obvio que los hechos enunciados requieren la previa clarificación de las siguientes cuestiones:

Si la ganancia patrimonial derivada de la venta de las acciones a Guinness PLC puede o no considerarse renta obtenida en territorio español.

En caso afirmativo, si resulta aplicable o no en esta hipótesis la cláusula contenida en el artículo 13.4 del CDI entre España y EEUU, con el fin de dilucidar el gravamen o no en España de tales rentas.

1.1. Realización del hecho imponible en territorio español

Capital importancia reviste la determinación de si tal incremento patrimonial resultante de la venta de las acciones debe o no entenderse producido en territorio español, en la medida en que de ello dependerá la sujeción o no a gravamen en España de las mencionadas rentas.

A juicio del actuario, el hecho de que las acciones representen una parte del capital social de las entidades y, a su vez, la sociedad a la que se refieren sea una entidad residente en territorio español, permite afirmar sin ninguna duda la situación de las acciones en nuestro país, debiendo considerarse obtenido en España el incremento de patrimonio derivado de la venta de aquéllas. Este criterio fue confirmado tanto en vía económico-administrativa, como en la posterior sentencia de la Audiencia Nacional sobre el particular.

En contraposición a este planteamiento, la parte recurrente estima que tal criterio viola lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre sociedades (en adelante, LIS), al aplicar puntos de conexión distintos de los establecidos en este cuerpo legal. En concreto, denuncia que la referencia que se efectúa a las acciones como conjunto de derechos localizables en España y no como bienes muebles supeditados a estos efectos por su localización física. Recuerda, en esta línea, que los títulos se encontraban depositados en EEUU al tiempo de la aceptación de la oferta, por causa de garantía pignoratícia constituida a favor del Banco americano JP Morgan, habiéndose realizado también los negocios de transmisión fuera de España. A su juicio, el criterio de localizar la sujeción de las operaciones en el territorio en el que hayan de ejercitarse los derechos no resulta admisible, bien entendido que si el legislador hubiera querido aplicar este punto de conexión lo habría explicitado, sustituyendo al de situación de los elementos patrimoniales transmitidos.

Reconoce en este punto el TS (Fundamento jurídico quinto) que el artículo 7, e) de la LIS de 1978, que era el único relativo a los incrementos de patrimonio, sólo contemplaba las ganancias derivadas de toda clase de elementos patrimoniales situados en España, sin establecer una regla especial respecto a los valores mobiliarios. Sin perjuicio de ello, nada impide según el Alto Tribunal interpretar el antedicho precepto, en lo que a los valores mobiliarios concierne, en el mismo sentido con el que el legislador lo diseñó en cuanto a los rendimientos, siendo entonces lo determinante, no el lugar de la situación física del título, sino el lugar en el que se ejercen los derechos derivados del mismo, o lo que es igual, el territorio donde esté situada la sociedad emisora.

Concluye pues, el TS, que las acciones del caso que nos ocupa deben entenderse situadas en España, con independencia del lugar en que se hallaran depositados los títulos que las representan, toda vez que la entidad emisora de las acciones radica en territorio español y los derechos derivados de la condición de accionista son ejercidos, igualmente, en territorio español. De ello se colige, en suma, la sujeción a tributación en España de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de dichas acciones.

1.2. Aplicación del artículo 13.4 del Convenio de doble imposición entre España y EEUU

La segunda cuestión a resolver se polariza en torno a la aplicación o no del artículo 13, 4 del CDI entre España y EEUU, que prevé el gravamen en el Estado de la no residente siempre y cuando la entidad, durante los doce meses anteriores a la enajenación, hubiera detentado más de un 25 por 100 del capital de la sociedad emisora. Frente al criterio de la Administración Tributaria española, respaldado por las resoluciones y pronunciamiento de la AN subsiguientes, a favor de la procedencia de aplicar dicha norma convencional y someter a tributación en España el incremento de patrimonio obtenido, la entidad recurrente considera aplicable, antes al contrario, el apartado 10.3 del Protocolo del mencionado CDI, según el cual quedan excluidas de gravamen las aportaciones no dinerarias de acciones a entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades.

Se alega, además, que la segunda operación recae sobre un porcentaje de capital inferior al 25 por 100, que es el exigido por el CDI para determinar la sujeción al Estado de residencia de la sociedad cuyas acciones se transmiten. En definitiva, la entidad recurrente sostiene que las operaciones realizadas no son compraventas, sino aportaciones sucesivas a filiales y correlativas ventas posteriores de éstas a terceros, siendo la segunda venta final inferior al 25 por 100. De conformidad con el apartado 10 del Protocolo interpretativo, tales actos de aportación dentro de un grupo no generan el nacimiento de impuesto alguno; si bien, en caso de devengarse el mismo en uno u otro Estado, se exigiría a la entidad receptora de los títulos y no a la transmitente.

Llegados a este punto, el TS confirma la calificación del negocio jurídico efectuado por la Administración Tributaria de acuerdo con la verdadera naturaleza del mismo, y atendiendo a su contenido, prestaciones y efectos jurídicos, con independencia de la forma o denominación otorgada por las partes, al objeto de comprobar si realmente se ha producido la operación contemplada por la norma jurídica. Tal modo de actuar evidencia claramente la postura del Alto Tribunal a favor de la aplicación de las cláusulas generales antiabuso internas a los CDI, al posibilitar la calificación posterior de una determinada operación por parte de la Administración o de los Tribunales no sólo en los supuestos de simulación y fraude de ley, sino también cuando aquélla no responda a la verdadera naturaleza de las prestaciones.

En este orden de cosas, manifiesta el TS que las circunstancias en las que se lleva a cabo la operación no permiten sino concluir que la verdadera finalidad de su ejecución era eludir la efectiva sujeción a gravamen. Nótese, a estos efectos, que en el momento de aceptación en firme por parte de Stroh de la oferta de compra de las acciones de Cruzcampo, la sociedad transmitente reunía los dos requisitos exigidos por el artículo 13.4 del CDI entre España y EEUU para que la venta tributara en España, dado que poseía el 28,45 por 100 del capital social de Cruzcampo, habiendo detentado dicho control accionario durante los 12 meses anteriores. De esta manera, si dicha operación de venta se hubiera realizado directamente por la recurrente a Guinness PLC, tal ganancia patrimonial hubiera estado sujeta a tributación en España conforme al artículo 13.4 citado.

Nos hallamos, sin duda, ante el problema jurídico de discernir la naturaleza de las operaciones realizadas después de la aceptación de la oferta, con vistas a concretar si al efectuar la doble aportación a sus filiales, la entidad recurrente pretendió o no una finalidad diversa de la que correspondía a su causa típica. Y es precisamente en este punto, donde el TS proyecta la virtualidad de la norma interna sobre simulación para contrarrestar la elusión derivada del uso abusivo del CDI, señalando que al instrumentalizar la venta de acciones a Guinness PLC a través de su inicial aportación a

las filiales, el objetivo perseguido por Stroh no fue el propio de estas operaciones sino la eliminación de la tributación en España.

Asistimos, en opinión del Alto Tribunal, a un supuesto de simulación relativa, entendida como una modalidad de ocultación que se produce creando la apariencia de un negocio ficticio, que a su vez sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. Analizado el complejo negocial, no de forma aislada, sino en su conjunto, constatamos ciertamente que las aportaciones a las filiales no pretendían un mero cambio de acciones dentro del grupo empresarial, que es la finalidad a la que otorga cobertura el apartado 10 del Protocolo, toda vez que no se pusieron trabas fiscales a los procesos de reorganización del grupo y se difirió el pago del tributo al momento en el que el adquirente enajenó las acciones.

La aplicación por parte del TS de dicha medida general antiabuso prevista en el Derecho interno español, con el fin de corregir los indeseables efectos derivados del uso incorrecto del tratado internacional, sitúa en primer plano la discusión acerca de la legitimidad o no de proyectar la eficacia de este tipo de cláusulas internas en la órbita de los CDI.

2. Posible aplicación de las cláusulas generales de antiabuso internas a los Convenios de doble imposición

Como es sabido, las medidas antiabuso constituyen un medio necesario para mantener la equidad y la neutralidad de la legislación fiscal interna en un contexto internacional caracterizado por cargas tributarias muy diferentes. Definidas las cláusulas generales antiabuso como aquéllas “cuyo supuesto de hecho está configurado como un concepto jurídico indeterminado más o menos amplio (la propia noción de abuso) y cuya aplicación requiere una particular actividad probatoria por parte de la Administración”¹, nos planteamos si pueden o no tener relevancia ante las operaciones internacionales y, en particular, siendo de aplicación un CDI.

Teniendo en cuenta que el carácter general de dichas cláusulas responde a un doble sentido: su proyección sobre todos los tributos y su eficacia respecto a todas las conductas abusivas relacionadas con la elusión de un tributo que se considera contraria al ordenamiento, la mayoría de los autores² se ha mostrado proclive a la aplicación de tales cláusulas generales, basadas en la primacía de la sustancia sobre la forma, en aras a neutralizar el uso impropio de un CDI, y ello pese a la ausencia de una norma general de Derecho Tributario Internacional que conduzca a esta conclusión³.

¹ Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P.: “Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional”, en: Cordón Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, volumen I, 3.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág. 899.

² Vogel, K.: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3.ª edición, Kluwer Law International, 1996, Art.1, Rd. 86; Schaumburg, H.: *Internationales Steuerrecht*, 2.ª edición, Otto Schmidt, Colonia, 1998, Rd. 16.138; Carmona Fernández, N.: “Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición”, en: Serrano Antón, F. (Coord.): *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, págs.170 y 171; Martín Jiménez, A.J.: “Las medidas antielusivas/anti-abuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición”, en: Soler Roch, M.ª T. y Serrano Antón, F. (Dir.): *Las medidas anti-abuso en la normativa española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 132 y 133, aunque introduce importantes matices; Vega Borrego, F.A.: *Las medidas contra el treaty shopping*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, págs .405 y 406;

³ Carácter insólito presenta en este contexto el caso alemán, donde la entrada en vigor de los tratados internacionales a través de la aprobación de una ley, posibilita a las autoridades fiscales alemanas excluir unilateralmente la aplicación de los convenios en aquellas situaciones que estimen incorrectas, utilizando como vehículo para ello otra ley que se aparte de ellos. Arnold, B. y Dibout, P.: Informe general sobre “Limits on the Use of Low-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trends”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, volumen LXXXVIb, Kluwer Law International, 2001, pág 314.

Como ha destacado Martín Jiménez, “la primacía de los CDIs no debe ser el instrumento para legitimar en el ordenamiento algunos comportamientos que tratan de eludir el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración en esta materia. Por consiguiente, desde esta perspectiva interna, también en el supuesto de aplicación de un CDI, la Administración debe poder contar con medios de reacción eficaces frente a comportamientos elusivos”⁴.

La propia Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha reconocido, en esta dirección, que las medidas antiabuso, ya sean de índole interna o convencional, no presentan problema alguno de compatibilidad con los CDI (al margen de los efectos frente a las libertades comunitarias), si bien su aplicación queda condicionada, en virtud de lo dispuesto en el parágrafo 22.2 de los Comentarios al artículo 1 del Convenio modelo de la OCDE, al cumplimiento de los siguientes presupuestos: 1. Que se evidencie el uso indebido del convenio; 2. Que se respete el fin de evitar la doble imposición internacional del propio tratado. En consecuencia, un Estado contratante podría aplicar su cláusula general antifraude en presencia de un CDI, sin necesidad de que la otra parte disponga en su ordenamiento interno de una medida de idéntico o similar alcance que la del primer Estado. En la actualidad, resulta generalmente aceptado⁵ que aunque dicha práctica pueda suponer una aplicación heterogénea del convenio por parte de cada uno de los Estados, ello no significa que el Estado que aplica la cláusula antiabuso quebrante por ello el compromiso asumido.

En consonancia con esta tesis, advertimos que algunos Estados han establecido incluso tal salvaguarda en el seno del propio tratado, como ocurre en el CDI entre España y Suiza⁶, cuyo apartado I.1 del Protocolo dispone lo siguiente: “Los Estados contratantes declaran que sus normas y procedimientos de Derecho interno respecto a los abusos de la norma (comprendidos los convenios fiscales) son aplicables para combatir tales abusos. En el caso de España, el abuso de la norma incluye las situaciones previstas en el artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) o cualquier otra disposición de naturaleza similar recogida en cualquier norma tributaria en vigor o que se establezca en el futuro”. El mismo tenor literal se recoge en el Protocolo al CDI hispano-serbio⁷ y, en términos semejantes, en los respectivos Protocolos de los CDI celebrados por España con Moldavia⁸, Jamaica⁹ y Trinidad y Tobago¹⁰. Desde nuestra perspectiva, el hecho de que sean los Estados contratantes quienes manifiesten su voluntad en tal sentido, proclamándola en el texto mismo del tratado, abre nuevos horizontes en esta materia, sin perjuicio del carácter deseable de una regulación internacional al respecto.

Esta expresa previsión disipa, en principio, las posibles dudas en torno a la posible aplicación y relevancia de las cláusulas generales antiabuso internas en el campo convencional, en espera de la articulación de una doctrina general antiabuso aplicable

⁴ Martín Jiménez, A.J.: “Las medidas (...)”. Ob. cit. pág.142.

⁵ En desacuerdo con tal posición, por entender que una desigual aplicación del tratado por los Estados contratantes atentaría contra los principios y fines que lo inspiran: Almudí Cid, J.M.: *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp.167 y ss.

⁶ BOE de 27 de marzo de 2007.

⁷ BOE de 25 de enero de 2010.

⁸ BOE de 11 de abril de 2009.

⁹ BOE de 12 de mayo de 2009.

¹⁰ BOE de 8 de diciembre de 2009.

de modo uniforme por la comunidad internacional, tal y como han reclamado Vogel¹¹ y Schaumburg¹². En el momento presente, esta norma de Derecho Internacional se traduciría, en suma, en un mero mandato de que los convenios se apliquen conforme a su espíritu y no de manera formalista, lo cual implica aceptar la aplicación de las cláusulas generales antiabuso previstas en el Derecho interno de los Estados parte.

¹¹ Vogel, K.: *Klaus (...)*. Ob. cit. Art.1, Rd. 86.

¹² Schaumburg, H.: *Internationales (...)*. Ob. cit. Rd. 16.138.