

MAYOR RIGOR DEL FISCO FRANCÉS: ABUSO DE CONVENIO FISCAL, POR FRAUDE DE LEY EN SU CUMPLIMIENTO

Felipe SÁEZ

Miembro de Honor de la CÁMARA OFICIAL DE COMERCIO DE ESPAÑA EN FRANCIA

En el marco de la lucha contra el "*treaty shopping*" (aprovechamiento indebido de los convenios de doble imposición), la Corte administrativa de Versalles, actuando como órgano de apelación, ha fallado que constituye un abuso de derecho por fraude de ley el que un contribuyente se sustituya una sociedad *holding* luxemburguesa para realizar una operación inmobiliaria totalmente libre de impuestos, conforme a la letra del convenio fiscal franco-luxemburgués.

Por primera vez, una sentencia del Consejo de Estado aplica el principio de abuso de derecho por fraude de ley al cumplimiento literal de una cláusula *de alcance general* de un convenio fiscal. Anteriormente, la jurisprudencia había aplicado ese mismo principio al cumplimiento literal de cláusulas de convenio pero de *alcance específico*. La Administración tributaria endurece su postura pero, como se verá más adelante, va en el mismo sentido que las instancias internacionales, si bien con menor rigor que éstas.

Los hechos litigiosos son los siguientes. El dirigente y principal accionista de una sociedad de derecho francés, siendo él mismo residente francés, había contraído en acta privada el compromiso de comprar un complejo de edificaciones ubicado en Francia. El mismo día en que firmó el acta, había constituido en Luxemburgo, mediante aportación de títulos suyos de su sociedad francesa, una sociedad *holding* de la que era gerente y socio en 99,99 %. En virtud de un apéndice al acta de venta, facultando al mencionado dirigente para sustituirse como comprador una sociedad de su elección, dicha *holding* adquirió el mencionado complejo inmobiliario. Posteriormente, lo revendió a una sociedad francesa con actividad de corredor de fincas, constituida entretanto, cuya gerente y único socio es la ex esposa del susodicho dirigente.

En aquel entonces, conforme la jurisprudencia del Consejo de Estado recogida en una Instrucción administrativa (8 M-3-00), la plusvalía obtenida en esa operación se hallaba totalmente exenta de impuesto en Francia. En efecto, al no figurar entonces en el convenio franco-luxemburgués (al igual que el franco-italiano) una norma de imposición específica para las rentas inmobiliarias de empresas, el Consejo de Estado aplicaba el derecho fiscal francés que incluye en la categoría de las rentas comerciales aquellas procedentes de inmuebles propiedad de empresas. Como la mera propiedad de inmuebles no es constitutiva de un establecimiento estable y, según el art. 4^o del convenio franco-luxemburgués, "*La renta de las empresas industriales, mineras, comerciales o financieras es imponible solamente en el Estado en cuyo territorio se halla un establecimiento estable*", se infería que las rentas inmobiliarias de las sociedades luxemburguesas sin establecimiento estable en Francia no tributaban al impuesto de sociedades francés. La mencionada Instrucción administrativa extendió esa exención fiscal a las plusvalías inmobiliarias de dichas sociedades luxemburguesas, las cuales tampoco quedaron sujetas al art. 244 bis A del CGI (a tenor del cual aquellas plusvalías obtenidas por entidades o personas físicas no domiciliadas fiscalmente en Francia son imponibles a una tasa del 33,33 %, salvo lo dispuesto por los convenios internacionales). En cambio, la jurisprudencia vigente de la Corte administrativa de Luxemburgo señalaba que los ingresos obtenidos de bienes inmuebles detentados en Francia por una sociedad luxemburguesa –tuviera o no establecimiento estable en ese país- no eran imponibles en Luxemburgo. Con lo cual, no había tributación en ninguno de ambos países.

Si el repetido dirigente, entretanto domiciliado en Suiza, hubiera realizado en su propio nombre la compraventa, la plusvalía habría estado sujeta a la tasa de 33,33 % del art. 244 bis A del C.G.I., a falta de norma contraria en el convenio fiscal franco-suizo.

Ahora bien, tras un control, el fisco concluyó que la interposición en la operación de compraventa de una sociedad luxemburguesa constituía un montaje jurídico artificial, buscando obtener el beneficio derivado de una aplicación literal de las normas legales con el único fin de eludir el impuesto al que la plusvalía hubiera estado sujeta sin ese montaje, lo cual era calificado según la más reciente jurisprudencia como abuso de derecho por fraude de ley. Por lo tanto, dicha interposición no era oponible, en tanto que montaje jurídico artificial, en virtud del art. L.64 del L.P.F. (*Libro de Procedimientos Fiscales*), en su redacción a esa fecha: "*No pueden ser oponibles a la administración tributaria aquellos actos que ocultan el verdadero alcance de un contrato o de un convenio mediante cláusulas que ... encubren o la obtención o el traslado de ganancias o de rentas...*", y el dirigente quedó sujeto al pago del impuesto.

Los herederos de dicho dirigente entretanto fallecido, domiciliados en Suiza, demandaron ante el Tribunal administrativo de Montreuil la anulación de esa imposición o bien, con carácter subsidiario, la reducción de su tipo a 16 %, al amparo del art. 15

del vigente convenio franco-suizo. El Tribunal, en sentencia del 22 de febrero 2013, denegó la anulación de la imposición, si bien estimó la solicitud de reducción del tipo impositivo a 16%. Los herederos recurrieron esa decisión ante la Corte administrativa de Versalles como órgano de apelación, y esta última ha desestimado el recurso por sentencia del 17 de diciembre de 2015.

La sentencia descansa en los siguientes considerandos:

1. La adquisición de los bienes inmuebles, a la fecha de su realización era una operación ajena al objeto social de la sociedad luxemburguesa que sólo incluía entonces actividades de *holding*. Aunque posteriormente el objeto social incluyó también la compraventa y gestión de bienes inmuebles, esta *holding* no realizó ninguna otra operación inmobiliaria y, por falta de medios humanos y materiales, no pudo asumir la gestión del complejo inmobiliario adquirido, debiendo encomendarla, hasta la reventa, a una sociedad gestora inmobiliaria. Todo lo cual evidencia el carácter artificial de su intervención en esa operación.
2. No ha sido demostrado el interés económico proporcionado por la interposición de la sociedad luxemburguesa. El alegato de que el dirigente fallecido no asumía el riesgo financiero de la operación queda desmentido al evidenciar la inspección fiscal que una sociedad del grupo controlado por dicho dirigente ha financiado la totalidad de la operación.
3. Aun cuando la sociedad luxemburguesa no es ficticia ni en cuanto a su actividad (actúa realmente como *holding* con una participación de 17 % en un grupo valorado en cientos de millones de euros) ni en cuanto a su estructura (se celebran regularmente juntas generales de socios, hay tenencia de una contabilidad y presentación de declaraciones tributarias), su interposición en la operación inmobiliaria reviste carácter artificial ya que no se justifica por motivo alguno que no sea fiscal puesto que, al carecer de interés económico, surte como único efecto el que dicha operación no tribute por ningún concepto. Para ello, se hizo beneficiar esa plusvalía de la aplicación literal del art. 4° del convenio fiscal franco-luxemburgués, contrariamente a las intenciones de ambos Estados firmantes los cuales no podían haber concebido lo dispuesto en ese artículo para la realización de montajes sin ningún interés económico.

La sentencia de la Corte administrativa es importante por dos razones.

En primer lugar, es innovadora porque aplica el principio de abuso de derecho por fraude de ley al cumplimiento de una cláusula de *alcance general* de un convenio de doble imposición. Hasta ahora, ese la aplicación del principio se había limitado al cumplimiento de cláusulas de convenio de *alcance específico*. Esa extensión hace aún más difícil justificar la acusación a un contribuyente de haber buscado únicamente la ventaja fiscal derivada del cumplimiento literal de la norma que se trate.

En segundo lugar, la sentencia confirma los dos criterios que integran la calificación de abuso de derecho por fraude de ley. El criterio *subjetivo*, basado en que las operaciones que se trate no han podido llevarse a cabo sino sólo para eludir o atenuar las cargas fiscales que habría normalmente soportado el contribuyente si no hubiera realizado dichas operaciones. Y el criterio *objetivo*, basado en la búsqueda de un beneficio generado por la aplicación literal de los textos legales, en contradicción con los objetivos de los autores de dichos textos.

Respecto del criterio *subjetivo*, la sentencia reafirma la jurisprudencia anterior al sentar que un montaje no reviste carácter artificial tan solo porque la estructura jurídica empleada carezca de sustancia sino también, y sobre todo, porque se trata de un acto económicamente ficticio cuyo único beneficio es de índole exclusivamente fiscal.

En cuanto al criterio *objetivo*, la dificultad de su puesta en práctica estriba en apreciar correctamente el propósito de los autores de un convenio fiscal ya que, al contrario de los textos de ley, no existen informes preparatorios disponibles. Para ello, la sentencia se ha basado en el principio, aplicado en varias decisiones anteriores del Consejo de Estado, de que los autores de una disposición fiscal no pueden nunca haberse propuesto el que un montaje artificial se beneficie de la misma. Ese principio se desprende de aquellos consuetudinarios del derecho internacional recogidos en el Convenio de Viena de 1969 sobre el derecho de los tratados, según los cuales un tratado debe ser interpretado de buena fe con arreglo al significado ordinario que procede atribuir a los términos del tratado, situándolos en su contexto así como teniendo en cuenta el objeto y propósito de dicho tratado. La interposición artificial de una sociedad con un propósito exclusivamente tributario no es asimilable, en modo alguno, a la mera optimización fiscal -ya que ésta consiste en escoger la más ventajosa de aquellas alternativas previstas por la normativa fiscal- y la interposición no puede sino ir en contra del objetivo de los autores de cualquiera que sea la norma (texto de ley o convenio internacional).

Al reforzar con este juicio la aplicación del concepto de abuso de derecho por fraude de ley al ámbito de los convenios de doble imposición, la Hacienda francesa contribuye de modo importante a la lucha contra las prácticas que

traen consigo la "erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", como denomina la O.C.D.E. a la planificación fiscal.

En efecto, esa sentencia consolida una jurisprudencia más avanzada que la vigente doctrina tributaria, tal y como queda recogida en el BOFIP (Boletín Oficial de Hacienda Pública) publicado el 28.11.2014. Según dicha doctrina, los textos y decisiones, cuya aplicación literal con un propósito exclusivamente fiscal en contra de los objetivos de sus autores es constitutiva de un fraude de ley, se entienden solamente de las leyes y, en su caso, de textos normativos (decretos, ordenanzas, etc.) que precisan las condiciones de aplicación de dichas leyes, así como de aquellas decisiones que crean derecho por interpretar, y no meramente comentar, los textos legales (instrucciones administrativas). La doctrina se ciñe, pues, a la legislación tributaria nacional y no contempla los convenios fiscales de doble imposición.

Cierto es que esta nueva jurisprudencia es susceptible de incrementar la inseguridad de los contribuyentes en cuanto a la legalidad fiscal de sus operaciones. Partiendo de los criterios manejados por la Administración tributaria para determinar si hay abuso de derecho por fraude de ley, los contribuyentes deben prestar atención a que sus montajes no sean ficticios, ni jurídicamente (estructuras que funcionen realmente) ni, sobre todo, económicamente (con *sustancia económica*, según la expresión anglosajona, es decir reportando un beneficio económico por lo menos igual al beneficio fiscal con arreglo a las recomendaciones comunitarias).

La nueva jurisprudencia francesa se acerca a la reciente orientación de la O.C.D.E. plasmada en el "*Informe sobre la acción 6 – impedir la utilización abusiva de los convenios fiscales*" de su *Proyecto de lucha contra BEPS "Base Erosion and Profit Shifting"* publicado en octubre 2015, y recogida en la Recomendación de la Comisión Europea emitida el 28 de enero 2016. En su art. 3, dicha Recomendación preconiza insertar en los convenios fiscales una cláusula anti-abuso así redactada: "*... Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente convenio, no se concederá ventaja alguna en virtud del mismo por concepto de renta o de capital si cabe razonablemente inferir, habida cuenta del conjunto de hechos y circunstancias propias de la situación, que la concesión de esa ventaja era uno de los propósitos principales de un montaje o de una transacción habiendo permitido, directa o indirectamente, el obtener dicha ventaja, a no ser que se demuestre que ese montaje o esa transacción corresponde a una actividad económica auténtica o que la concesión de esa ventaja en tales circunstancias se ajustaría al objeto y a la finalidad de lo dispuesto pertinentemente en el presente convenio*". En efecto, el mencionado informe sobre la sección 6 recomienda incluir en el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la O.C.D.E. una cláusula anti-abuso "*basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones*", señalando a ese respecto "*... si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las disposiciones del convenio*".

Como puede observarse, la O.C.D.E. se refiere a una finalidad de las operaciones que sea, *entre otras*, de índole fiscal mientras que la jurisprudencia comunitaria ha retenido como criterio del abuso de derecho una finalidad *exclusivamente* de índole fiscal, al igual que la jurisprudencia francesa. A pesar de las apariencias, el criterio de la O.C.D.E. es más penalizador que el de la jurisprudencia francesa, puesto que establece la posibilidad de incurrir en abuso de derecho por fraude de ley incluso cuando concurren en las operaciones otras finalidades principales distintas de la fiscal, mientras que la jurisprudencia francesa viene limitando hasta ahora esa posibilidad sólo si la finalidad es únicamente fiscal.