

La influencia del Derecho de la Unión Europea en la aplicación de la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la Ley General Tributaria

El Tribunal Supremo confirma que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria ha de interpretarse conforme al Derecho de la Unión Europea, por lo que la prevención del abuso de normas tributarias es una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales, siempre que su objetivo sea oponerse a montajes puramente artificiales.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de febrero del 2025 (rec. 1034/2023) se ha pronunciado sobre el conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 de la Ley General Tributaria) en una operación transfronteriza de compra intragrupo financiada con endeudamiento. El pronunciamiento del alto

tribunal reviste interés por cuanto confirma que esta cláusula antiabuso nacional ha de interpretarse de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las libertades fundamentales y la prohibición de prácticas abusivas, y paralelamente aborda la relación entre el principio de plena competencia en materia de precios de transferencia y la existencia de montajes puramente artificiales.

La estructura de financiación intragrupo que está en el origen de la controversia se crea a raíz de un acuerdo marco suscrito entre un grupo multinacional de matriz neerlandesa y un grupo estadounidense para la adquisición por parte del primero de una rama de actividad propiedad del segundo desarrollada en Canadá y Estados Unidos. La financiación de la adquisición se canalizó a través de la entidad española del grupo. Esta última obtuvo la mayor parte de los fondos necesarios de un préstamo concedido por la matriz neerlandesa en condiciones de mercado. Posteriormente, la entidad española aportó los fondos obtenidos, mediante una ampliación de capital, a una filial neerlandesa. Esta última, a su vez, constituyó sendas sociedades en Canadá y Estados Unidos a las que concedió un préstamo para financiar la adquisición de la rama de actividad situada en esos países.

La presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente por sí misma para declarar la artificiosidad de la operación

La entidad española dedujo en las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2011-2013 los intereses pagados por el préstamo obtenido de la matriz neerlandesa. La Inspección de los tributos regularizó tales autoliquidaciones, negando la deducción de los intereses en la base imponible del impuesto sobre sociedades por considerar la operación artificiosa en virtud del artículo 15 de la Ley General Tributaria. El Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional confirmaron la regularización. Cabe subrayar que, en relación con los ejercicios 2007-2010, la Administración tributaria ya había regularizado la misma ope-

ración y sociedad, también mediante la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma, previo informe preceptivo de la comisión consultiva, regularización que fue confirmada en vía administrativa y judicial.

De las tres cuestiones de interés casacional planteadas al Tribunal Supremo interesa destacar, a efectos de este comentario, la primera, relacionada con la aplicación del artículo 15 de la Ley General Tributaria y su interpretación a la luz del Derecho de la Unión.

El auto de admisión a casación planteaba si la presencia de un elemento transfronterizo era suficiente para declarar la artificiosidad de la operación conforme al Derecho interno y el de la Unión Europea, sin analizar su tributación en otras jurisdicciones fiscales ni cuestionar su posible racionalidad de haberse realizado ínte-

gramente en España. Sin embargo, el Tribunal Supremo redefine la cuestión planteada, al entender que la sentencia recurrida no afirma la suficiencia del elemento transfronterizo para calificar de

artificiosa la operación. En consecuencia, circunscribe la cuestión a determinar, analizando las circunstancias del caso, si la operación realizada se integra en el presupuesto de hecho de la cláusula general antiabuso, esto es, si permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o hechos que sean notoriamente artificiosos y de cuya utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

Pues bien, el Tribunal Supremo coincide con la Audiencia Nacional en el carácter notoriamente

artificioso de la operación, artificiosidad que para ellos residía, no en el carácter transfronterizo de aquélla, sino en la forma de canalizar la adquisición mediante fondos que se encauzan a través de sucesivas sociedades interpuestas con la única finalidad de producir un ahorro fiscal, buscando un doble aprovechamiento de los gastos financieros en España y en los países en los que se realizaron las adquisiciones. En particular, entienden que la función de la entidad española en la operación fue de mero instrumento canalizador, encargándose de transformar los fondos ajenos en fondos propios de otra entidad para que ésta, a su vez, los vuelva a transformar en fondos ajenos en las entidades del grupo que finalmente acometen la adquisición.

Además, entienden que la intervención de la entidad española en la operación no tuvo ningún efecto jurídico ni económico, salvo la deducción de los gastos financieros del préstamo con el que se llevó a cabo la adquisición en su autoliquidación del impuesto sobre sociedades, erosionando de esta forma la base imponible. Asimismo, esos gastos financieros fueron deducidos en las jurisdicciones fiscales donde radican las sociedades del grupo que efectuaron la adquisición. El Tribunal Supremo también recalca el resultado en las bases imponibles del resto de las entidades del grupo involucradas, en especial de la filial neerlandesa que efectuó el préstamo directo a las entidades norteamericanas, ya que, conforme a la legislación neerlandesa, los intereses percibidos de sus filiales norteamericanas estaban sujetos pero exentos de tributar en el impuesto sobre sociedades.

Por otra parte, el Tribunal Supremo entiende que no es necesario, para aplicar el artículo 15 de la Ley General Tributaria a la operación controvertida, un nuevo informe de la comisión consultiva, toda vez que esa estructura ya fue considerada

«fraudulenta» en relación con las operaciones realizadas entre los años 2007 y 2010 y sólo se examina la proyección de sus efectos en ejercicios posteriores.

Tras constatar que la operación realizada es subsumible en el presupuesto de hecho del artículo 15 de la Ley General Tributaria, el Tribunal Supremo entiende que la interpretación y aplicación de dicha cláusula por el tribunal de instancia ha respetado las exigencias derivadas de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la cual la lucha contra el abuso de las normas tributarias es una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales, siempre que el objetivo específico de tal restricción sea 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 nacional.

El Tribunal Supremo confirma, tras repasar la jurisprudencia comunitaria sobre libertades fundamentales y la prohibición de abuso, la existencia de una práctica abusiva consistente en crear un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo exclusivo de obtener una ventaja fiscal injustificada, sin que se aprecie artificialidad alguna por la simple participación de entidades radicadas en distintos países, sino por la asunción de la deuda por la entidad española en relación con una operación en la que no participa.

Y, aunque la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 20 de enero del 2021 (C-484/19, *Lexel*) declarase que las operaciones realizadas en condiciones de plena competencia no constituyen montajes puramente artificiales o ficticios,

esa doctrina no impide, a juicio del Tribunal Supremo, la aplicación de una cláusula antiabuso nacional siempre que ésta se interprete conforme al Derecho de la Unión Europea para prevenir la realización de montajes puramente artificiales. En este punto, el Tribunal Supremo trae a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de octubre del 2024 (C-585/22, X BV). En ella se confirmó que no es contraria a la libertad de establecimiento una normativa en virtud de la cual se deniegue al contribuyente la deducción de la totalidad de los intereses pagados por un préstamo contratado con una entidad vinculada, destinado a la adquisición o ampliación de una participación en otra entidad que, a raíz de dicha adquisición o ampliación, se convierta en una entidad vinculada a ese contribuyente cuando se considere que la operación es un montaje puramente artificial o que forma parte de tal montaje, aunque la referida deuda se haya contraído en condiciones de plena competencia y el importe de esos intereses no supere el que se habría convenido entre empresas independientes.

A lo ya expuesto, el Tribunal Supremo añade la proporcionalidad de la respuesta a la existencia de una práctica abusiva, consistente en denegar la totalidad de los gastos financieros, puesto que, conforme a la jurisprudencia comunitaria (C-585/22, X BV), «tal montaje puramente artificial debe ser ignorado por las autoridades fiscales al calcular el impuesto de sociedades adeudado. Denegar la deducción únicamente de una fracción de los intereses pagados en virtud del referido prés-

tamo permitiría al contribuyente obtener una parte o incluso la totalidad de la ventaja fiscal buscada por medios abusivos, lo que pondría en tela de juicio la congruencia del régimen examinado».

En definitiva, el Tribunal Supremo no acepta que en este caso exista infracción de las libertades fundamentales denunciadas por la recurrente pues, aunque la aplicación de la cláusula general antiabuso pueda parecer restrictiva a primera vista, ha cumplido los estándares comunitarios: justificación en razón imperiosa de interés general y proporcionalidad.

Sobre tal base, se responde a la cuestión de interés casacional a) que la presencia de un elemento transfronterizo no es suficiente, por sí misma, para declarar la artificiosidad de una operación desde la perspectiva de los Derechos interno y de la Unión Europea, y b) que el artículo 15 de la Ley General Tributaria ha de interpretarse conforme al Derecho de la Unión, que ha considerado que una razón imperiosa de interés general que puede justificar la aplicación de medidas restrictivas a las libertades fundamentales es la prevención del abuso de normas tributarias. Para ello, «será necesario determinar si, examinadas las circunstancias del caso, la operación controvertida permite evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal».